

ANTAGONISME
DU
DROIT CIVIL ET DU DROIT FISCAL

DANS LES MUTATIONS PAR DÉCÈS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 6 Décembre 1937, à 13 heures 30.

PAR

M^e MORELLE

Président : M. HAMEL, professeur.

Suffragants { MM. PERCEROU, professeur.
 { DEMOGUE, professeur.

PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON ET C^{ie}

158-160, RUE SAINT-JACQUES

1937

Digitized by the Internet Archive
in 2026

ANTAGONISME
DU
DROIT CIVIL ET DU DROIT FISCAL
DANS LES MUTATIONS PAR DÉCÈS

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

ANTAGONISME
DU
DROIT CIVIL ET DU DROIT FISCAL
DANS LES MUTATIONS PAR DÉCÈS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 6 Décembre 1937, à 13 heures 30.

PAR

M^e MORELLE

Président : M. HAMEL, professeur.

Suffragants { *MM. PERCEROU, professeur.*
 { *DEMOGUE, professeur.*

PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON ET C^e

158-160, RUE SAINT-JACQUES

1937

A MA MÈRE

In memoriam.

A MON PÈRE

En hommage reconnaissant.



ANTAGONISME

DU DROIT CIVIL ET DU DROIT FISCAL

INTRODUCTION

1. — Tout esprit non prévenu pense que le droit fiscal se plie aux règles du droit civil auxquelles il n'ajoute rien ; qu'il se borne à utiliser le droit commun existant ou, pour ainsi dire, le milieu dans lequel il vit pour en tirer un rendement d'impôts suffisant, enfin que toute modification des lois civiles doit entraîner des modifications fiscales correspondantes.

Mais on ne conçoit guère que le droit fiscal serve de base ou de fondement à notre vie juridique et que le droit commun évolue ou se modifie en fonction des nécessités budgétaires et des mesures adoptées pour y faire face. Le droit civil se propose de régler les rapports des particuliers entre eux, et non d'imposer aux particuliers des règles ou des principes, dont la seule raison d'être est de procurer des ressources au Trésor ou de les augmenter. Et pourtant !...

La loi du 22 frimaire an VII, loi fondamentale de l'enregistrement, respectait les principes du droit commun et se bornait à en tarifer, suivant des règles logiques, les diverses applications.

Mais, comme de tout temps, les redevables mirent en jeu leur ingéniosité pour éviter ou diminuer le fardeau de l'impôt et cela d'autant plus que ce fardeau ne cessait et n'a pas cessé de s'accroître. Et c'est ainsi que s'est poursuivie et se poursuit encore actuellement sous nos yeux, la lutte des contribuables et du fisc.

2. — Dans ce combat, une des meilleures armes des redevables est la faculté, lorsqu'ils ont plusieurs moyens légaux d'arriver au résultat désiré, de choisir celui qui donne ouverture aux droits les moins élevés. Ce procédé est absolument régulier, pourvu toutefois que l'acte soit sérieux et non entaché de fraude. Il permet une évasion fiscale, qui n'a pas manqué de se manifester et qui a fini par inquiéter l'Administration. Aussi, même contre ce procédé régulier, le fisc a réagi, ainsi que nous le verrons au cours de notre étude, notamment en ce qui concerne les renonciations à succession.

3. — Une arme dangereuse, mais interdite, employée par les redevables, est la fraude. Elle prend des aspects très divers, parfois grossiers, mais parfois aussi très fins. Bien entendu l'Administration s'efforce de supprimer ou tout au moins d'atténuer cette fraude. Contre les redevables constamment poussés par leur intérêt immédiat et personnel, de quelles armes dispose-t-elle ?

4. — Le premier moyen, dont elle a la libre disposition, est l'envoi à tous ses agents de notes explicatives ou directives, appelées « Instructions ». Le Directeur de chaque grand service fiscal, donne ainsi à ses sous-ordres des conseils, des exemples ou des ordres sur la manière de procéder dans tel ou tel cas particulier, ou sur la façon d'interpréter tel ou tel texte.

5. — Mais si les agents de l'Administration sont liés

par ces « Instructions », qui émanent de leur chef, il n'en est pas de même des contribuables. En cas de conflit, ces derniers peuvent donc s'adresser aux tribunaux. L'ensemble des décisions rendues forme la jurisprudence et bien entendu l'Administration ne manque pas de se servir de cette jurisprudence lorsqu'elle lui est favorable. Elle veille d'ailleurs à empêcher la formation de toute jurisprudence défavorable en utilisant les voies de recours, d'appel et de cassation.

6. — Il arrive néanmoins assez fréquemment que la thèse des contribuables obtienne la consécration judiciaire. Dans ce cas l'Administration s'incline souvent et fait appliquer, par le canal des « Instructions », la règle admise par les Tribunaux. Mais assez souvent aussi elle s'efforce d'obtenir un texte législatif, qui lui donne satisfaction.

Et il faut reconnaître que cette intervention législative est très facilement provoquée par la Régie. Les textes de lois sollicités par les services administratifs obtiennent auprès de nos législateurs un tour favorable et sont, la plupart du temps, votés avec une rapidité inconnue en d'autres matières. Par ce moyen l'Administration a toujours le dernier mot.

7. — Mais le résultat de cette lutte, et surtout des interventions législatives, est, tout d'abord et normalement, une évolution du droit civil. Quand une règle civile, résultant d'un texte précis ou d'une interprétation jurisprudentielle, est jugée par trop défavorable au Trésor, l'Administration s'efforce et arrive à la faire modifier. On assiste ainsi à une évolution du droit civil, sous la poussée de nécessités fiscales. On pourrait pourtant souhaiter que d'autres considérations influent sur l'élaboration de notre droit commun.

8. — Un autre résultat est encore de faire évoluer le droit fiscal indépendamment du droit civil. Il serait souvent difficile ou inopportun de modifier des solutions traditionnelles ou rationnelles de notre droit commun. Aussi l'Administration, sans s'attaquer de front à nos institutions civiles, a-t-elle pu faire élaborer et se développer un droit fiscal absolument indépendant. Il en résulte des situations curieuses, comme nous aurons l'occasion d'en voir, où ce qui est admis, pour les rapports des particuliers entre eux, n'est plus reçu pour leurs rapports avec l'Administration. On rencontre ainsi des solutions fiscales étrangères ou contraires aux solutions du droit civil.

9. — Pour masquer cette dualité, ou si l'on préfère cette divergence, on a essayé dans de nombreux cas, de justifier par des théories générales et communément admises, des solutions qui pouvaient paraître arbitraires.

C'est ainsi qu'on a voulu utiliser la théorie dite de la « propriété apparente » et l'appliquer dans bien des circonstances où elle n'aurait pas dû trouver place.

La Régie, soutenue en cela très fréquemment par la jurisprudence, a eu souvent recours à l'idée de la propriété apparente pour servir de base à des perceptions d'impôts ; nous en verrons des exemples.

La Cour de cassation a souvent, dans des *attendus*, exprimé que *c'est une règle fondamentale en droit fiscal que les impôts sont perçus d'après la propriété apparente*. (Cass. civ. 11 avril 1877. D. P. 1877. 1. 133 — S. 1877. 1. 225 — Req. 14 nov. 1898. D. P. 1899. 1. 259 — S. 1899. 1. 143). Plus spécialement, en la matière qui nous intéresse, on trouve exprimé dans des *attendus* de Cassation que *l'impôt de mutation par décès est perçu d'après la propriété apparente*. (Cass. civ. 22 nov. 1875. S. 1876. 1. 182.

Req. 20 oct. 1896. S. 1927. 1. 73). Ainsi le propriétaire d'un immeuble qu'il habite, est présumé propriétaire des meubles meublants qui garnissent cet immeuble, à l'époque de son décès. En conséquence, sauf preuve contraire, tous ces meubles doivent être compris dans la déclaration de sa succession. Les droits de mutation par décès sont dus sur les créances, dont le défunt est le titulaire apparent, sur les valeurs passées à l'ordre d'une personne, depuis décédée, et dont les héritiers ont pour suivi le recouvrement, sur les valeurs au porteur dont le défunt avait la possession et sur les titres nominatifs au nom du défunt. Pour la Régie le prête-nom est considéré comme devenu véritable propriétaire d'un bien qu'il a acquis pour le compte d'autrui.

Une somme déposée dans un coffre-fort par deux époux mariés sous le régime de la séparation de biens, est présumée dépendre de la succession de l'époux locataire du coffre. Cette dernière espèce a été jugée, tout récemment, par le Tribunal d'Étampes, le 29 janvier 1935 (Rép. per. 18949). Certains attendus de ce jugement sont si caractéristiques, que nous les reproduisons ci-après :

Attendu, en droit, que, par application de l'article 2.279 du Code civil, toutes les sommes déposées dans le coffre-fort, dont C... était locataire, doivent être présumées dépendre de sa succession et que l'impôt de transmission par décès étant perçu d'après l'état de propriété apparente, ces sommes doivent être assujetties à l'impôt au même titre que les autres valeurs héréditaires.

Attendu que, si cette présomption de propriété peut être combattue par la preuve contraire, cette preuve ne peut être administrée que par les moyens autorisés par la loi fiscale.

10. — A l'appui de cette théorie on a invoqué divers arguments. On en trouve d'abord dans les textes. La loi du 22 frimaire an VII tarifie au droit proportionnel les mutations de propriété, et cela s'entendait de la propriété apparente. L'article 12 de cette même loi donne à l'Administration le bénéfice de certaines présomptions légales, basées sur des faits de possession et notamment l'inscription du nouveau possesseur au rôle de la Contribution Foncière. De l'article 63, § 7, n° 3 de cette même loi, qui fixe un délai de vingt-quatre heures pour les déclarations de command, après quoi il serait dû un second droit proportionnel distinct, on déduit qu'en dehors de ce délai, la transmission de la propriété apparente donne ouverture à l'impôt. Enfin l'article 1341 du Code civil, d'après lequel il n'est reçu aucune preuve par témoins contre et outre le contenu des actes, établirait suffisamment que l'Administration n'a pas à rechercher si la situation réelle des parties est conforme ou non à leur situation apparente.

11. — On a trouvé aussi des arguments de principes. Ainsi l'affirmation contenue dans plusieurs arrêts de la Cour de cassation que *la propriété ne peut jamais être incertaine*. Ou encore que l'Administration étant un tiers, pour le recouvrement de l'impôt, n'a pas à tenir compte des intentions secrètes des parties. Et enfin l'observation, que, même en droit civil, la possession fournit une présomption de propriété.

12. — M. Wahl, dans son traité de Droit fiscal et M. Pilon dans son Cours d'enregistrement, font remarquer que cette théorie de la propriété apparente est inutile pour justifier certaines solutions fiscales qui, sans cette théorie, resteraient absolument les mêmes. C'est le cas de l'expro-

priation faite par un prête-nom, car, au regard des tiers et ainsi qu'il l'a lui même voulu, le prête-nom passe pour le véritable propriétaire.

Les arguments de textes, que nous venons de rappeler sont : certains, de simples affirmations, d'autres, des règles spéciales, donc d'interprétation stricte en matière fiscale. Les présomptions de l'article 12 de la loi de Frimaire peuvent être combattues par la preuve contraire, on ne peut donc pas soutenir que les mutations apparentes doivent être traitées comme des mutations effectives. Enfin, si l'article 1341 du Code civil défend de prouver contre les actes, la loi a cependant mis à la disposition de la Régie des moyens exceptionnels de preuve pour découvrir les mutations secrètes ou restituer aux actes leur véritable caractère ; pourquoi donc devrait-on s'en tenir aux apparences, quand elles sont favorables à la Régie, et ne pas permettre aux redevables de démontrer qu'une apparence peut ne pas être une réalité ?

En définitive, il faut admettre que la cause génératrice des droits d'enregistrement étant toujours un fait juridique et non un acte, il faut toujours rechercher la véritable nature juridique du fait juridique assujetti. C'est pourquoi il est logique que l'Administration puisse restituer aux actes leur véritable caractère et ait recours à l'idée de propriété apparente comme moyen de preuve,

C'est donc seulement en tant que moyens de preuve mais non comme règle de fond, que cette théorie dite de la « propriété apparente » devait être admise. Nous verrons cependant, au cours de notre étude, les applications ou prétendues applications que l'on a voulu faire de cette contestable théorie.

13. — En somme, faut-il chercher à expliquer les solutions

fiscales exorbitantes du droit commun ou convient-il d'admettre l'opinion ci-après rapportée, exprimée par M. Corneille, dans le *Dalloz Périodique* (1922. 3. 34), sous un arrêt du Conseil d'État du 21 janvier 1921 ?

La loi fiscale frappe des états de fait et non des situations de droit... Elle saisit la matière imposable là où elle se trouve, sans s'inquiéter de façon primordiale, des conditions où elle se trouve..., sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit.

La bonne règle est-elle au contraire celle que M. Louis Trotabaz (D. H. 1926. 29) exprimait comme suit ?

Mais le droit fiscal est aussi un droit d'exception, et, dès lors, d'application stricte. Cela résulte de ce que le droit privé constitue réellement le droit commun, que toutes les branches du droit public doivent recouvrir pour l'abriter et non pour le détruire.

Les cas d'espèces, que nous rencontrerons au cours de notre étude, nous permettront peut-être de nous former une opinion.

Dans une première partie, nous verrons comment le droit fiscal agit sur l'évolution du droit civil. Et dans une deuxième partie, nous examinerons des solutions fiscales contraires aux règles du droit civil.

Mais nous limiterons cette étude à la matière des mutations par décès.

PREMIÈRE PARTIE

DE L'INFLUENCE DU DROIT FISCAL
SUR L'ÉVOLUTION DU DROIT CIVIL

CHAPITRE PREMIER

DE LA SAISINE

14. — La saisine est l'investiture légale et instantanée des droits actifs et passifs d'une personne décédée à une ou plusieurs personnes, qu'on appelle ses héritiers. Telle est, du moins, la définition de la saisine communément enseignée et qui a le grand mérite de la simplicité.

Le mot « saisine » est un vieux mot français, d'origine germanique, qui veut seulement dire « possession ». Mais quand au ^{xv}^e ou ^{xvi}^e siècle le mot savant « possession » fut réintroduit dans notre langue, la notion de saisine a paru désigner quelque chose de différent et il en est résulté une certaine obscurité.

La saisine a pourtant, très tôt, désigné quelque chose de plus que la possession ; en plus de la possession de fait c'est la possession garantie et protégée par le droit, le *jus possidendi*. Plus spécialement, en matière de succession, c'est le droit pour l'héritier de prendre possession des biens laissés par le défunt, sans aucune formalité, et immédiatement le droit lui donne les actions possessoires, sans qu'il y ait eu, en fait, possession.

La vieille maxime, que l'on trouve déjà dans les textes du ^{xiii}^e siècle (Jugement de 1259. *Olim*, t. I, p. 452, n^o XVI) : *Le mort saisit le vif*, résume cette situation.

Au ^{xvi}^e siècle, cette formule fut exploitée dans un

but d'opposition à la fiscalité des seigneurs, qui n'admettaient l'effet de la saisine que pour les tiers, soutenant que, vis-à-vis d'eux, pour être saisi, il fallait payer le « droit de relief ». Les redevables, par contre, invoquaient l'effet automatique de la saisine pour éviter le droit. C'était une utilisation active de cette notion de saisine.

Au cours de ce chapitre, nous allons voir comment le fisc a voulu éviter l'évasion fiscale que permettait cette même saisine.

En conséquence de cette règle, celui qui est saisi comme héritier est, de plus, le continuateur du défunt, et presque, pourrait-on dire, le de cujus lui-même, dont il a toutes les actions ; l'héritier a le droit et l'exercice du droit, c'est-à-dire la saisine normale.

Le successeur irrégulier profite bien d'une saisine, puisque la loi lui transmet les biens ; ainsi en est-il pour le conjoint survivant et l'État. Mais il doit demander à la justice l'autorisation d'exercer son droit, ce qu'il fait en sollicitant l'envoi en possession, sorte d'investiture spéciale.

Cette nécessité pour le successeur d'obtenir l'envoi en possession fait que la pratique, qui s'attache avant tout à l'exercice des droits, dit couramment qu'il n'a pas la saisine. Nous adopterons cette façon de s'exprimer.

En cette matière, la pression du fisc sur le droit fiscal s'est fait fortement sentir et a abouti à des lois relativement récentes.

Art. 258, C. enr. (L. du 18 avril 1918, art. 1^{er}) au sujet des coffres-forts tenus en location.

Art. 264, § 1 et 2 et 270, § 3, C. Enr. (L. du 25 février 1901, art. 15) sur la nécessité de justifier du paiement des droits avant d'appréhender certaines valeurs successorales.

Art. 273, C. enr. (L. du 13 juillet 1925, art. 52) imposant un envoi en possession spécial pour les biens déposés ou existants à l'étranger.

15. — L'article 1^{er} de la loi du 18 avril 1918, reproduit dans l'article 258 du Code de l'Enregistrement édicte qu'aucun coffre-fort ou compartiment de coffre-fort, tenu en location, ne pourra être ouvert, par qui que ce soit, après le décès, soit du locataire, soit de son conjoint..., qu'en présence d'un notaire. Et avis des lieu, jour et heure de l'ouverture sera donné par le notaire, trois jours francs à l'avance, par lettre recommandée avec accusé de réception, au directeur départemental de l'enregistrement, pour qu'un de ses agents puisse y être présent.

Voilà bien une modification profonde de notre saisine, qu'il ne nous est plus possible de qualifier d'investiture légale et instantanée ! Les formalités à accomplir gênent le libre exercice des droits héréditaires, et les délais à respecter sont contraires à l'instantanéité de la transmission, qui était la règle. Bien que les caractéristiques de la saisine se trouvent très modifiées, les entraves que nous venons de signaler s'appliquent surtout à l'exercice des droits, mais laissent encore subsister le vieux principe de la saisine.

Et cette solution, bien qu'inscrite dans une loi fiscale, touche bien au droit civil. Pourtant, quels en sont les motifs ? Chacun sait qu'une forte partie des titres au porteur et du numéraire échappe aux droits de mutation par décès. Ce n'est pas que l'Administration, en cette matière, soit dépourvue de toutes armes, mais l'utilisation de ces armes est assez compliquée. Mais celui, qui, de son vivant, a voulu permettre à ses héritiers de ne pas comprendre tous ses titres ou capitaux dans la déclara-

tion de sa succession, n'ignore pas non plus les risques de perte, de vol ou d'incendie, qui s'attachent à la conservation de tels biens. Il a cru trouver une solution pour échapper à ces risques en louant, chez un banquier, un coffre-fort, ou plus simplement et plus économiquement, un compartiment de coffre-fort. Après son décès, le ou les héritiers n'avaient plus qu'à venir, seuls, prendre possession du contenu du coffre, dont ils déclaraient ce que bon leur semblait. Les locations de coffres avaient pris une grande extension. L'administration de l'Enregistrement, qui, sans cesse, cherche à déjouer les fraudes imaginées par les contribuables, a obtenu, ce que toujours elle obtient facilement, le vote d'une loi en vertu de laquelle aucun coffre-fort en location ne peut être ouvert, sans qu'un agent de l'enregistrement soit à même d'y assister.

L'agent de l'Administration peut donc prendre la liste du contenu du coffre et, par là même, les héritiers sont obligés de faire une déclaration complète.

Souvent aussi l'Administration n'envoie pas de représentants, mais ses services trouvent tous les éléments d'un contrôle efficace, dans l'inventaire notarié prescrit par ledit article 258 du Code de l'Enregistrement.

Ce sont donc, on le voit, des motifs exclusivement fiscaux, qui ont fait voter cette grave atteinte à une règle fondamentale du régime des successions.

16. — Cette règle de la saisine investissant de plein droit l'héritier gênait beaucoup le fisc, qui, dès 1901, avait déjà réussi à y porter atteinte (L. du 25 février 1901, art. 15 C. Enr., art. 264, § 1 et 2). Il a pu obtenir que la libre disposition après décès de rentes sur l'État et de titres des sociétés, départements, communes ou établis-

sements publics, faisant l'objet de certificats nominatifs, soit subordonnée à la justification du paiement des droits de mutation par décès. Ainsi pour le transfert, la mutation ou la conversion l'héritier doit présenter un certificat, délivré sans frais par le receveur de l'enregistrement, constatant l'acquittement du droit de mutation par décès.

17. — Cette même loi a encore prescrit que les compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales établies en France des compagnies étrangères ne pourraient se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques, dus par elles à raison du décès de l'assuré, si ce n'est sur la présentation du même certificat (C. Enr. art. 271, § 3). On a cependant fait exception pour le cas où les fonds sont versés au conjoint survivant ou aux successibles en ligne directe. Les droits étant beaucoup moins élevés pour ces bénéficiaires, la fraude éventuelle a-t-elle paru négligeable ou ne pas nécessiter une mesure bien gênante ?

Car quoi de plus intolérable que cette atteinte à la saisine ? Supposez une succession ne comprenant que des titres nominatifs assujettis à la loi de 1901. L'héritier aura-t-il toujours des ressources personnelles suffisantes pour payer des droits, souvent très élevés, avant d'avoir pu réaliser les biens recueillis ? La loi n'en a cure et il faut admirer la souplesse et l'ingéniosité des contribuables qui permettent le fonctionnement, sans heurts, d'un pareil système.

Voilà donc notre héritier, parfaitement saisi, mis dans l'obligation de payer un impôt souvent très élevé avant de pouvoir prendre possession de son bien. Qu'elle est donc décevante cette investiture légale et instantanée, qui ne s'exercera qu'après un sérieux versement ! On croit

voir un pont, qui peut être facilement franchi, mais à l'entrée duquel un douanier vous attend pour vous réclamer un péage ! Mais, au moins, supprimez l'écriteau annonçant « Passage libre ».

18. — L'Administration a d'ailleurs bien compris l'illogisme de ce système. Elle n'a pas pour cela fait marche en arrière ; au contraire, elle a étendu la règle posée et, cette fois, sans s'arrêter à des demi-mesures et sans admettre d'exception. Elle a purement et simplement supprimé la saisine pour les biens meubles ou immeubles, déposés ou existants à l'étranger.

Devant les augmentations croissantes d'impôts, les contribuables cherchaient toujours à s'évader. Et ils en avaient trouvé le moyen en ayant une partie, meubles ou immeubles, de leur fortune à l'étranger. Et cette sorte de fraude était d'autant plus sensible qu'elle était surtout mise en pratique par les titulaires de fortunes importantes.

Il semble à première vue impossible d'atteindre les biens situés à l'étranger. L'Administration a cru y parvenir par la suppression, pour ces biens, de la saisine.

La loi du 13 juillet 1925 (C. Enr. art. 273) édicte que, dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des biens à l'étranger, un envoi en possession spécial devra être prononcé, sur requête, par une ordonnance du président du tribunal de première instance dans le ressort duquel la succession est ouverte.

Qu'est-ce donc qu'un « avoir à l'étranger » tombant sous le coup de la loi qui nous occupe. C'est, trouvons-nous dans le texte même de cette loi, *les biens mobiliers ou immobiliers de quelque nature que ce soit, déposés*

ou existants à l'étranger. Le terme « déposés » semble s'appliquer aux biens mobiliers, alors que le mot « existants » vise les biens immobiliers. Les pays étrangers sont tous ceux sur lesquels ne s'exerce pas notre loi nationale ; ce sont donc tous les pays, excepté la France, les colonies et pays de protectorat.

La règle traditionnelle de l'unité de patrimoine se trouve donc négligée ; une succession pourra comprendre une masse de biens, dont l'héritier sera « saisi », et une autre masse, dont il ne pourra entrer en possession qu'après avoir rempli certaines formalités.

Et que se passera-t-il si l'héritier néglige de remplir cette formalité ? S'il ne demande pas l'envoi en possession et ne se met effectivement pas en possession des biens à l'étranger, il tombe sous les peines (pénales et fiscales) édictées par l'article 21 de la loi du 13 juillet 1925. Mais que vont devenir les biens ainsi laissés à l'étranger ? Une proposition de loi de M. Charles Dumont, en 1910 (du 25 octobre 1910, *J. O. Ch. des Dép. Débats parl.*, 1910, p. 2576, annexe, n° 387, *Doc. Parl.*, p. 8 à 14) prévoyait que les héritiers de second ordre, puis de troisième ordre, pouvaient, après un certain délai, demander l'envoi en possession à leur profit. Ce projet, légèrement modifié, fut même voté par la Chambre en 1914, mais rejeté par le Sénat. Cette conception n'ayant pas été reprise, si l'héritier reste inactif, les biens à l'étranger vont donc se trouver vacants, puis en déshérence. L'État français ne pourra pas, il semble, faire remplir les mesures conservatoires sur ces biens, ni en définitive les appréhender. Ce seraient donc les pays étrangers qui recueilleraient ces biens ; nos législateurs n'ont certainement pas voulu cela !

On peut se demander également si les pays étrangers se conformeront aux prescriptions de la loi du 13 juillet 1925. Et nous abordons ainsi le cas où l'héritier se met ou tente de se mettre en possession des biens en question, sans demander l'envoi en possession spécial à un tribunal français. Il paraît bien qu'il n'y a alors aucune sanction et que de nombreux États n'exigeraient pas cet envoi en possession. Il est en effet admis, en droit international privé, que les règles de la dévolution successorale suivent la loi nationale du de cujus, mais aussi que les lois fiscales sont territoriales. Or la disposition de l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925 semble bien avoir essentiellement un caractère fiscal ; elle figure dans une loi de finances et elle est tellement exorbitante du droit commun, que, même pour des Français, elle ne peut être considérée comme ayant créé une nouvelle dévolution successorale.

On voit toutes les difficultés que peut soulever la méthode qui consiste à modifier le droit civil par des textes d'esprit et de conception absolument fâcheux.

19. — Le législateur français a pris des précautions supplémentaires pour étayer le mieux possible la disposition essentielle.

Il a décidé que le serment serait déféré sur la sincérité de l'énumération contenue en l'ordonnance. Les difficultés commencent ! Notre législation ne connaît, en principe, qu'une seule forme de serment, c'est le serment oral. Les héritiers devront-ils donc se présenter devant le président du tribunal compétent, ou devant un magistrat commis rogatoirement ? Le résultat serait de retarder l'envoi en possession et de causer aux intéressés un préjudice appréciable. Aussi, dans une lettre qu'il adressait au Garde des Sceaux le 1^{er} décembre 1925, le ministre

du Budget admet exceptionnellement le serment écrit, si les requérants justifient d'un motif légitime d'empêchement (éloignement, maladie, etc...).

20. — Et, pour plus de précautions encore, la loi exige que, dans les inventaires et actes de notoriétés, destinés à établir les qualités des ayants droit à une succession, mention devra être faite de l'obligation, qui incombe à ceux-ci, d'obtenir l'envoi en possession spécial, dont il est ici question. Le vieux principe constitutionnel : *Nul n'est censé ignorer la loi*, n'est-il pas, en cette circonstance, comme en de nombreuses autres, totalement négligé.

Et combien d'officiers ministériels n'ont-ils pas déploré d'avoir à reproduire cette mention dans quantité d'inventaires ou d'actes de notoriété concernant des successions infimes ? Certains héritiers sourient en entendant ce rappel qu'ils ne sont pas éloignés à prendre pour une raillerie. Ceux qui vraiment veulent échapper aux droits de mutation connaissent cette loi et en entendent la lecture sans sourciller ! Mais, à la grande masse des petits contribuables qui n'a jamais songé à avoir des biens à l'étranger, il faut donner connaissance de la loi qui nous occupe.

21. — J'ai dit, plus haut, que cette loi du 13 juillet 1925 supprimait la saisine. Ce n'est pas l'avis du ministre des Finances qui a dit, lors de la discussion du projet de loi : *Evidemment le texte proposé modifie les règles actuelles du Code civil. Le texte ne supprime pas la saisine, mais il prévoit une formalité particulière* (D. P. 1925. 4. 306., 2^e colonne). Or, dit M. Lalou, cette formalité particulière est précisément la négation de la saisine (Lalou, *Droit fiscal contre Code civil*, D. H. Chronique, p. 9).

Que devient, après ces modifications, l'article 724 du Code civil, qui a trait à la saisine ? Il n'est que de le relire pour s'en rendre compte.

Les héritiers légitimes et les héritiers naturels sont saisis de plein droit des biens et actions du défunt, sous l'obligation d'acquitter toutes les charges de la succession.

L'époux survivant et l'Etat doivent se faire envoyer en possession.

CHAPITRE II

DE LA LIMITATION DE LA VOCATION SUCCESSORALE

22. — Nous avons vu, dans le chapitre précédent, comment, sous des pressions fiscales, le législateur avait été amené à restreindre ou même annuler la « saisine ».

Il s'agit ici de la même action, plus caractérisée encore, car elle s'exerce sur le droit héréditaire même.

L'article 755, § 1^{er} ancien, du Code civil, était ainsi conçu : *Les parents au delà du douzième degré ne succèdent pas.*

Et cet article trouvait son complément tout naturel dans la disposition de l'article 768, du même code, qui édicte que lorsque le défunt ne laisse ni parents au degré successible, ni enfants naturels, ni conjoint survivant, la succession est acquise à l'État.

Et voilà bien par où se révèle l'intérêt fiscal d'une limitation de la vocation successorale.

Depuis longtemps, et le Code civil fut en cela précurseur, nos législateurs ont songé à faire profiter l'État des successions, qui reviendraient à des parents d'un degré trop éloigné. Mais cette ingérence dans une partie du droit strictement privé a toujours paru si choquante, que l'on a cherché à la masquer sous divers prétextes plus ou moins pertinents.

Notre ancien droit ne connaissait aucune limite de ce

genre ; quelque éloignée que fût la parenté, tant qu'elle était reconnaissable, elle donnait le droit de succéder. Les jurisconsultes, chargés de la rédaction de notre Code civil, ont estimé que ces recherches de parenté lointaine étaient une source de difficultés. Planiol conclut ironiquement : *c'est prendre beaucoup de souci de la tranquillité des gens et leur enlever leur bien pour les empêcher d'avoir des procès.*

Cependant, poussés par le secret désir de voir tomber le plus grand nombre possible de successions dans les caisses de l'État, certains, dès 1848, ont voulu limiter les droits héréditaires au sixième degré. Des propositions, en ce sens, ont été soutenues à la Chambre au cours des sessions de 1891 à 1892 (Annexes, *Journal Officiel*, 1891, p. 274 et s. et 1892, p. 294 et s.).

Les projets différaient quant à l'étendue de la limitation et certains allaient même jusqu'à la suppression des successions collatérales. L'Administration des Finances voulait la suppression pure et simple de la réversion de ligne à ligne ce qui eût entraîné l'attribution à l'État de la moitié de l'hérédité revenant à la ligne où ne se trouvait pas de parent au degré successible.

23. — Sans aller jusque là et s'arrêtant à l'une des limites les plus généralement demandées, l'article 17 de la loi du 31 décembre 1917, est venue apporter, pour la première fois depuis 1804, une modification à notre régime des successions. Cette loi exclut d'une succession les parents au delà du sixième degré.

On avait fait observer que la vocation jusqu'au douzième degré s'étendait bien au delà des véritables relations de famille, telles que les comportait l'état actuel de nos mœurs. C'est possible. Mais l'intérêt budgétaire n'avait

pas été perdu de vue, puisque le rapporteur de la loi l'estimait à trois millions par an. Résultat très médiocre qui ne justifiait peut-être pas une telle réforme !

On pouvait craindre que ce premier pas n'amène à en faire un second, mais il n'en a rien été. L'État a préféré augmenter les droits de mutation, plutôt que de risquer de se trouver en possession d'une masse de biens de toute nature, ce qui, pour en éviter la vente à vil prix, l'aurait entraîné dans des difficultés d'administration considérables.

La disposition votée était d'ailleurs peu démocratique, car elle ne concerne que les successions ab intestat. Or il est bien évident que c'est dans les classes ouvrières et paysannes que l'usage du testament est le moins répandu. Et cela réduit déjà considérablement le bénéfice qu'on escomptait de la réforme. *Limitez le droit successoral, écrit encore Planiol, et vous développerez non les ressources de l'Etat, mais l'usage du testament. Et cet usage du testament s'implantera surtout chez les personnes les plus fortunées.*

Il en résulte que, malgré la loi nouvelle, bien rares sont les successions qui tombent en déshérence, et que la plupart d'entre elles ne valent pas grand'chose, si même elles ne sont pas négatives.

De plus, la loi de 1917 ne s'applique pas aux familles des incapables de tester, ce qui lui enlève toute utilité budgétaire réelle et lui laisse seulement la portée d'une manifestation d'ordre politique.

Et, par un souci touchant et inexplicable, la loi maintient la vocation jusqu'au douzième degré pour les descendants des frères et sœurs du défunt. Il faudrait un cas vraiment unique et extraordinaire pour qu'un oncle

pût être encore existant lors de la naissance du petit-fils de son arrière-neveu ! Cette pensée de protection de la descendance des frères et sœurs part d'un bon sentiment, qui a fait perdre de vue les modalités d'application pratique.

C'est un exemple des lois votées rapidement et sans étude, que l'on nous a tant prodiguées depuis.

Et c'est aussi un exemple des modifications apportées par une simple loi de finances à des règles essentielles de notre droit civil. Les commissions de législation civile du Parlement ne furent donc pas saisies du projet. (Thèse de M. Armilhon. Paris, 1923, p. 50.)

Et ceci met en lumière les inconvénients qu'il y a à voir le droit fiscal dominer le droit civil, et les réformes civiles être introduites dans les lois de finances.

Nous en avons, malheureusement, de trop nombreux exemples, mais dans des domaines qui sont en dehors du cadre de notre étude.

DEUXIÈME PARTIE

SOLUTIONS DU DROIT FISCAL CONTRAIRES AUX RÈGLES DU DROIT CIVIL

INTRODUCTION

24. — En cette deuxième partie, nous nous proposons d'étudier les principales divergences, qui existent, dans l'état actuel de la législation et de la jurisprudence, entre le droit civil et le droit fiscal, en notre matière des mutations par décès.

Sous un premier chapitre, nous verrons les effets différents produits par l'état d'absence, en droit civil et en droit fiscal.

Le deuxième chapitre nous permettra d'étudier des solutions fiscales particulières, qui aboutissent à faire supporter l'impôt à des biens, qui auraient dû en être exempts par stricte application du droit commun. Ce chapitre, le plus long de notre étude, sera divisé en huit sections.

Les règles arbitraires, contraires à celles admises par les redevables, dans leurs rapports juridiques, et qui servent à fixer la valeur imposable des biens transmis par décès, seront vues dans un troisième chapitre.

Le quatrième chapitre aura trait au partage ; cette matière, à strictement parler, ne devrait pas être rangée sous le titre des mutations par décès ; mais elle est le prolongement et en quelque sorte la mise en application pratique de la transmission à cause de mort et, pour cela, nous avons cru nécessaire de lui donner sa place dans cette deuxième partie.

Enfin, sous un cinquième chapitre, seront étudiées des solutions fiscales exorbitantes du droit commun, en matière d'application des tarifs et en ce qui concerne le caractère des acomptes.

CHAPITRE PREMIER

DES DÉBITEURS DE L'IMPOT

25. — On semble énoncer un tautologisme en disant que, dans la plupart des cas, le fait générateur des droits de mutation par décès est le décès. Il n'en est cependant pas toujours ainsi, comme nous allons le voir pour l'absence.

Sur le point que les droits sont exigibles par suite du décès, l'accord est parfait entre la loi fiscale et la loi civile. L'article 711 du Code civil énonce que la propriété des biens s'acquiert et se transmet par succession... Et, en matière fiscale, l'interprétation donnée par la Cour suprême à l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII (C. Enr., art. 4) formule le principe que le droit de mutation a le caractère d'une dette naissant avec l'ouverture de la succession.

Mais ce bel accord se rompt en ce qui concerne l'absence. Faut-il rappeler que l'absent est celui qui a disparu de son domicile et dont on ne sait s'il est mort ou vivant ?

Or le système de la loi française est que l'absence, si longue et prolongée soit-elle, ne donne jamais la certitude du décès. Il est pourtant évident qu'à mesure que le temps s'écoule, la probabilité du décès augmente, et la loi civile tient compte de ce fait. Ainsi, pendant les premières années, la loi refuse aux intéressés le droit de faire

déclarer en état d'absence la personne disparue ; elle admet seulement cette déclaration lorsque le défaut de nouvelles a duré assez longtemps. En outre, lorsque l'état d'absence s'est prolongé pendant trente ans, ou s'il s'est écoulé cent ans depuis la naissance de l'absent, la loi prévoit l'envoi en possession définitif par le tribunal civil de première instance.

Mais tout cela, notons-le bien, n'équivaut jamais à considérer l'absent comme mort. Les héritiers profitent, c'est entendu, des biens de l'absent, sous réserve de restitution éventuelle ; jamais cependant le conjoint présent ne pourra se remarier.

26. — Comment la loi fiscale pouvait-elle s'accommoder d'une pareille situation ? La perception des droits allait-elle rester perpétuellement en suspens, alors qu'en fait les héritiers se trouvaient en jouissance des biens ?

L'article 40 de la loi du 28 avril 1816 a tranché la question et forme maintenant l'article 106 du Code de l'Enregistrement. Ce texte porte que tous ceux qui sont appelés à exercer des droits subordonnés au décès d'un individu dont l'absence est déclarée sont tenus de faire, dans les six mois du jour de l'envoi en possession provisoire, la déclaration à laquelle ils seraient tenus s'ils étaient appelés par l'effet de la mort.

Ainsi donc, pour l'exigibilité des droits, l'envoi en possession provisoire produit les mêmes effets que le décès, alors qu'en droit civil rien ne nous autoriserait à tirer une pareille conclusion.

Il est vrai que ces droits ne sont payés que provisoirement ; que l'absent réapparaisse et ils seront restitués. Le seront-ils complètement ? Non, car le § 2 du même article 40 de la loi du 28 avril 1816, prévoit qu'en cas de retour

de l'absent, les droits payés seront restitués sous la seule déduction de ceux auxquels aura donné lieu la jouissance des héritiers (art. 294 du C. de l'Enr.)

Et il paraît en effet logique et conforme au droit civil de retenir aux envoyés en possession un droit calculé sur les revenus, puisque l'article 126 du Code civil les autorise, en cas de retour de l'absent, à conserver la plus forte part ou même la totalité des revenus des biens de l'absent.

Mais n'aurait-il pas été aussi plus logique et plus conforme à la loi civile de ne percevoir, lors de l'envoi en possession, qu'un droit calculé sur l'usufruit, puisqu'en somme, c'est ce seul droit qui s'ouvre définitivement ? La loi fiscale (art. 106 du C. Enr.), avec rigueur et avec une certaine contradiction, oblige les envoyés en possession à acquitter les droits sur la valeur entière des biens qu'ils recueillent.

On comprend assez facilement les raisons pratiques qui ont fait adopter les règles fiscales que nous venons d'exposer. L'État ne devrait pas exiger le droit de mutation par décès, tant que la succession n'est pas ouverte et elle ne l'est pas, en droit civil, par la déclaration d'absence. Mais en fait, dans la plupart des cas, l'absent ne revient pas, et les envoyés en possession sont admis à exercer immédiatement, sur les biens de l'absent, les droits qui ne devraient s'ouvrir pour eux qu'à son décès.

C'est encore une des applications de la règle fiscale de l'apparence. Le fisc s'en tient pour la perception et l'exigibilité des droits à la propriété apparente et, dans notre cas, comme il apparaît aux yeux du profane, les biens semblent changer réellement de propriétaire. L'envoyé en possession a l'exercice du droit et, pour un observateur superficiel, c'est en somme ce qui compte le plus.

Malgré toute la portée et la valeur indéniable de ces justifications pratiques, il n'en reste pas moins qu'il y avait là une divergence méritant d'être signalée, entre le droit fiscal et le droit civil.

La règle civile et la règle fiscale étaient d'ailleurs autrefois identiques. Et c'est sous la poussée des besoins du Trésor, que les motifs pratiques, que nous venons d'exposer et dont nous reconnaissons la valeur, ont apparu en pleine lumière. La loi de 1816 fut une des nombreuses mesures qui furent prises pour essayer de combler le déficit creusé par les campagnes de Napoléon.

Ici encore le droit fiscal réussit à sortir du cadre du droit civil, cadre, à la vérité, en cette espèce, un peu rigide et étroit.

27. — Du principe que les droits sont dus par le fait même et du jour du décès, il découle logiquement que le délai de six mois pour faire la déclaration de la succession court contre tout successible ab intestat ou testamentaire, sans que la Régie ait à faire la preuve de l'acceptation de l'héritier ou des légataires. Les héritiers, en droit fiscal, sont donc présumés accepter la succession jusqu'à preuve du contraire administrée par eux. Il faut donc qu'ils justifient d'une renonciation qui, pour être admise, doit être pure et simple et non conditionnelle, gratuite, totale et non frauduleuse.

Ces solutions ne sont pas expressément contenues dans l'article 103 du Code de l'Enregistrement, qui fixe le délai pour les déclarations de successions. Mais l'Instruction de la Régie 1675. 5, donne pour règle les principes qui viennent d'être énoncés et elle est d'ailleurs conforme à une jurisprudence bien établie (Cass., 7 mars 1842, D. P. 1842. 1. 143. S. 1842. 1. 341).

28. — En droit civil, le texte qui a trait à ce point est l'article 789 du Code civil ainsi conçu : *La faculté d'accepter ou de répudier une succession se prescrit par le laps de temps requis pour la prescription la plus longue des droits immobiliers.*

Ce temps est de trente ans (art. 2262 du C. c.).

Mais, à la lecture de cet article 723, on se rend compte que la question est loin d'être nettement tranchée. Quelle faculté est prescrite ? Celle d'accepter ou celle de répudier ?

La difficulté n'est pas minime et différents systèmes doctrinaux ont été présentés. Il semble sans intérêt de passer en revue les distinctions proposées par la doctrine, puisque la pratique les a écartées. Le système adopté est simple : après trente ans, l'héritier qui n'a pas pris parti est considéré comme étranger à la succession. De nombreux arrêts ont consacré cette solution (Cass. 13 fév. 1911 et les arrêts antérieurs cités dans D. P. 1911. 1. 331. S. 1911. 1. 248).

Faut-il en conclure que la faculté d'accepter une succession se prescrit par trente ans et qu'en droit civil l'héritier est présumé renonçant ? Il y aurait là une divergence de théorie entre le droit civil et le droit fiscal qui, comme dans la plupart des cas, proviendrait de nécessités pratiques. Le droit fiscal, s'en tenant à la solution de l'apparence, n'approfondit pas la situation juridique et adopte la première solution qui se présente à l'esprit et qui est celle du « *plerumque fit* » : un héritier investi d'un droit est présumé vouloir en profiter et c'est donc à lui à détruire cette apparence, qui le rend débiteur des droits.

Si cependant on veut bien creuser la question, il faut examiner quelle est la nature juridique de la prescription,

qui court contre l'héritier. La jurisprudence, pour faire prévaloir sa solution, a fait ressortir que le texte n'établissait la prescription que pour une faculté unique, celle d'accepter ou de répudier. Cette faculté est indécomposable et ne peut être que le droit héréditaire lui-même. La loi donne à une personne la vocation héréditaire ; c'est donc un droit qui s'ouvre à son profit et, si elle n'use pas de ce droit, elle le perd par prescription extinctive.

Il ne semble donc pas, si l'on admet cette explication, que l'héritier soit présumé renonçant. Il serait plutôt présumé acceptant, mais sa qualité serait perdue par non-usage pendant trente années.

Dans le cas qui nous occupe il n'y aurait donc pas vraiment de contradiction entre le droit civil et le droit fiscal.

Et d'ailleurs cette contradiction, si elle existe, ne présente guère d'inconvénients et, au point de vue de l'Administration de l'Enregistrement, ne présente que des avantages.

La vieille règle que *nul n'est héritier malgré lui* se trouve respectée puisque l'héritier conserve toujours et en tout temps la faculté de renoncer.

D'autre part, l'Enregistrement n'est pas obligé d'attendre le bon vouloir du contribuable pour le paiement du droit de mutation par décès ; il peut prendre l'initiative des poursuites et l'héritier peut très facilement s'y soustraire par une renonciation formelle.

S'il y a heurt, sur ce point, entre le droit civil et le droit fiscal, c'est sans grande importance, et il se rencontre, en cette matière de mutations par décès, de nombreuses divergences plus accentuées et plus conséquentes.

CHAPITRE II

DES BIENS PASSIBLES DE L'IMPOT

29. — Où la lutte entre le fisc et les redevables et, par contre-coup, entre le droit civil et le droit fiscal, s'est montrée la plus vive, c'est en ce qui concerne la détermination de la matière imposable. Devant l'élévation croissante des tarifs, les héritiers et légataires ont, et cela se conçoit, cherché à soustraire le plus grand nombre possible des éléments d'actif à la perception des droits de mutation ; ou, pour arriver au même résultat, ils ont essayé d'enfler la passif à déduire de la masse imposable. Et pour cela ils ont utilisé, avec plus ou moins d'ingéniosité, les règles du droit civil.

L'Administration chargée du recouvrement de l'impôt, a, bien entendu, lutté contre cette tendance, par ses propres moyens, quand elle le pouvait ou en essayant d'obtenir des décisions de justice, qui lui soient favorables, ou encore en faisant intervenir le législateur.

Cet antagonisme a abouti à de nombreuses solutions fiscales différentes de celles du droit civil.

Elles seront examinées, dans le présent chapitre, sous les sections ci-après :

- 1° Propriété apparente des valeurs nominatives ;
- 2° Présomption de propriété des titres ou valeurs, pour lesquels le de cujus a effectué des opérations ;

3° Présomption de propriété pour les biens appartenant en usufruit au défunt et en nue propriété à un présomptif héritier ;

4° Méconnaissance des règles de la solidarité active, au sujet des comptes joints ;

5° Inobservation des règles civiles pour les sommes, rentes ou émoluments dus par un assureur à raison du décès ;

6° Non-admission des clauses de présomption de propriété insérées dans un contrat de mariage ;

7° Régime fiscal des reprises en deniers, après dissolution de communauté ;

8° Preuves fiscales exigées pour la déduction du passif.

SECTION I

Propriété apparente des valeurs nominatives.

30. — S'il est une matière où, semble-t-il, aucune difficulté d'attribution de la propriété ne devrait se présenter, c'est bien en ce qui concerne les titres nominatifs.

L'immatricule portée sur le titre devrait suffire à asseoir la propriété. Et les héritiers peuvent d'autant moins omettre, dans la déclaration de la succession, les titres nominatifs, qu'ils devront, à l'appui du transfert ou de la conversion, présenter un certificat de propriété enregistré et même, comme nous l'avons vu, *supra* n° 16, un certificat du payement des droits.

La position de l'Administration est donc, en ce cas, particulièrement forte et la propriété apparaît avec une telle évidence, qu'il semble difficile d'y contredire.

Des contribuables se sont cependant trouvés pour essayer d'éviter le payement des droits de mutation

sur des valeurs immatriculées au nom du défunt. Ils n'y sont pas parvenus et leur argumentation semble pourtant pertinente et solide.

Nous voulons bien admettre, disent les héritiers, que la propriété apparente fait présumer la propriété réelle, mais qu'au moins la preuve contraire nous soit réservée. Et aussitôt de produire, entre autres moyens de preuve, des notes ou déclarations émanant du défunt ou soit d'eux-mêmes héritiers pour établir que ces titres ne leur appartiennent pas. L'Administration n'a jamais admis que ces moyens soient suffisants. Pour que la présomption résultant de la propriété apparente soit écartée, il faut pouvoir invoquer soit une disposition légale, soit des actes de notoriété opposables à l'Administration, soit des faits et un ensemble de présomptions suffisamment graves. (Seine, 11 février 1914. J. Enr. 29.293).

Cette solution nous paraît admissible, mais l'Administration a obtenu des décisions qui lui étaient encore plus favorables et même, à notre sens, assez peu défendables.

C'est le cas d'un arrêt de la Cour de cassation, Chambre des requêtes du 18 juillet 1892 (D. P. 1892. 1. 628). Il s'agissait de valeurs nominatives, dont le défunt était titulaire apparent ; et la Cour de cassation a autorisé, dans ce cas, la Régie à se prévaloir de la propriété apparente, en dépit de tous actes par lesquels les héritiers voulaient et pouvaient prouver que la propriété du défunt n'était pas réelle. Cette présomption de propriété serait donc une présomption « juris et de jure » contre laquelle aucune preuve contraire ne serait admise ? On ne voit pas bien pourquoi serait ici admise une règle aussi exorbitante du droit commun et ne résultant d'aucun texte exprès ! Il semble, pourtant, parfaitement logique et non

contraire aux intérêts du fisc de permettre aux débiteurs des droits de prouver que la propriété des titres ou valeurs n'est pas celle que l'apparence révèle.

Qu'on se montre exigeant pour l'admissibilité des preuves, soit ! Mais rejeter toutes preuves, si pertinentes soient-elles, c'est à notre sens une erreur et une injustice.

D'ailleurs la loi fiscale, elle-même, nous fournit, actuellement, un argument de plus. Nous le trouvons dans la loi du 18 avril 1918, qui établit une présomption de propriété du défunt sur les valeurs trouvées dans un coffre-fort en location dans une banque, et aussi sur les valeurs, dont le défunt a touché les revenus moins de six mois avant son décès. Cette loi, que nous retrouverons plus loin, fait donc bien état de l'apparence de la propriété. Mais cependant elle a, fort sagement, réservé la preuve contraire.

L'admissibilité de la preuve étant, pour ainsi dire, de droit commun, ou la règle normale, ne faut-il pas admettre par similitude des situations et « a fortiori » qu'elle doit être reconnue aux redevables en ce qui concerne les valeurs inscrites au nom du défunt ?

SECTION II

Présomption de propriété de titres ou valeurs pour lesquels le de cujus a effectué des opérations.

31. — La règle de la propriété apparente offre tellement d'avantages fiscaux que, sous la pression de l'Administration, le législateur est arrivé à en étendre et à en réglementer le domaine d'application. Et c'est surtout en ce qui concerne la fortune mobilière, qui se prête si bien à l'évasion fiscale, que se constate cette intervention légis-

lative. Et tout naturellement, c'est au sujet des valeurs de bourse au porteur, qu'une des premières mesures législatives de cet ordre est constatée.

L'Administration, en ce qui concerne ces titres, est assez désarmée, car ils peuvent fréquemment changer de mains, sans qu'il se trouve aucune trace de ces mutations sur ses répertoires. S'il lui incombe de prouver que le défunt possédait bien, au jour de son décès, telle ou telle valeur, elle sera presque toujours dans l'impossibilité d'y parvenir. Mais s'il lui suffit d'établir que le défunt a eu, à un moment quelconque, antérieur au décès, la possession, ou plus exactement la propriété apparente des titres ou valeurs, la preuve devient de beaucoup plus facile. Et si l'on se rappelle qu'elle peut se faire autoriser à effectuer des recherches dans les banques, et que, périodiquement, tous les trois ou six mois en général, un porteur de valeurs mobilières doit en encaisser les revenus, on voit qu'une solution pouvait être trouvée et elle a pris corps dans la loi du 18 avril 1918.

32. — L'article 17 de cette loi (art. 67 C. Enr.) édicte que sont présumés faire partie de la succession les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de six mois avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont, ultérieurement, reconnus être en possession. La loi réserve la preuve contraire et précise qu'elle ne s'applique que pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès. Ces précisions n'étaient pas inutiles ; nous allons le voir plus loin :

A la première lecture, on remarque qu'il est fixé une période de six mois antérieure au décès pendant laquelle l'encaissement des coupons peut servir de premier élé-

ment de présomption. Le deuxième élément est la possession des valeurs par les héritiers donataires ou légataires.

Il fallait, en effet, soit obliger toute personne ayant des valeurs mobilières à se ménager la preuve de leur mutation et à conserver indéfiniment cette preuve, ce qui était intolérable en pratique, soit fixer un délai au delà duquel la présomption ne jouait pas; et, en raison de la périodicité habituelle des détachements de coupons, ce délai a été fixé à six mois, laps de temps qui a d'abord paru suffisant.

33. — Mais l'Administration a fini par trouver ce délai trop court. La preuve de l'encaissement de coupons lui a paru plus facile, si les recherches portaient sur une période plus longue. Les particuliers prenaient, en effet, différentes précautions. Ceux, dont la fortune était suffisante, pouvaient espacer les encaissements de leurs coupons; d'autres, sentant leur fin prochaine, changeaient d'établissement de crédit ou, mieux encore, chargeaient un tiers de percevoir leurs revenus.

Alors est intervenue la loi du 13 juillet 1925 qui, dans son article 46, porte de six mois à un an, le délai dont il vient d'être question.

34. — Puis, avec le temps, l'Administration a jugé utile d'étendre encore le champ de la présomption. Parce que l'encaissement des coupons était l'acte par lequel se manifestait le plus ordinairement la possession des valeurs mobilières, fallait-il ne pas tenir compte de tous autres actes ou opérations permettant d'atteindre le même résultat? Il y avait là une lacune. Aussi poussant jusqu'au bout la logique du système, le législateur a étendu la présomption de propriété aux titres et valeurs à propos

desquels le de cujus a effectué des opérations quelconques, dans le même délai de un an.

35. — Le réflexe naturel et immédiat de tout héritier contre lequel on entend faire jouer la présomption est d'invoquer un don manuel qui lui aurait été fait par le défunt. Et il est de règle générale que le don manuel, s'il n'est pas déclaré ou prouvé par écrit, n'a pas à être enregistré. S'il avait suffi à l'héritier de prétexter ce don manuel pour échapper à la présomption, c'eût été une porte de sortie qui aurait été, on peut le croire, fréquemment utilisée. Mais la loi n'avait pas oublié d'interdire l'emploi de ce moyen, en précisant que les héritiers, donataires ou légataires, qui se prévaudront d'un don manuel, ne seront pas tenus au paiement de l'impôt de mutation par décès, s'ils acquittent, sur le montant de ces titres ou valeurs, le droit de donation entre vifs, d'après une déclaration passée au bureau du domicile du défunt.

Le redevable a donc la faculté de payer ou le droit de mutation par décès ou le droit de donation, mais il ne peut échapper à l'une de ces deux alternatives.

36. — Le texte de loi qui nous occupe, apparemment complet, présente pourtant une lacune. L'article 17 de la loi du 18 avril 1918 subordonne l'application de la présomption à la condition que les titres dont le défunt a perçu les revenus se trouvent, après son décès, en la possession de *ses héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel*. Or, le conjoint survivant, simple successeur irrégulier, ne peut être rangé dans aucune de ces catégories. Et, comme les lois fiscales sont de droit étroit, on devrait être amené à ne pas appliquer la présomption au cas où c'est la veuve qui détient, depuis l'ouverture de la succession de son mari, des titres au

porteur dont le défunt avait touché les revenus moins d'un an avant son décès.

Une solution de la Régie du 31 décembre 1926 tranche la question à son profit en exprimant : *Cette manière de voir ne saurait être adoptée.* Elle fait remarquer que, dans plusieurs textes du Code civil ou de lois postérieures, le mot « héritier » employé isolément désigne non seulement les héritiers légitimes ou naturels, mais tous les successeurs universels, y compris les successeurs irréguliers. Les textes invoqués sont l'article 732 du Code civil relatif au recel ou divertissement par les « héritiers » d'effets dépendant d'une succession et l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 mettant une taxe successorale à la charge des *héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel.*

La Régie invoque aussi les travaux préparatoires de la loi du 18 avril 1918.

Et elle conclut que la présomption dont il s'agit est donc applicable, en principe, à l'époux survivant.

Et ceci nous montre la tendance de l'Administration d'utiliser au maximum le texte qu'elle a obtenu.

37. — Ayant même jugé ce texte insuffisant, elle a obtenu le vote de l'article 46 de la loi du 31 décembre 1936, ainsi conçu :

Le premier alinéa de l'article 67 C. Enr. est remplacé par les dispositions suivantes : « Sont présumées jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession pour la liquidation et le payement des droits de mutation par décès, les titres et les valeurs dont le défunt a perçu les revenus ou à raison desquels il a effectué des opérations quelconques moins d'un an avant son décès. »

On voit que ce texte aggrave singulièrement la pré-

somption qui existait. Elle joue non seulement quand le défunt a touché les revenus, mais aussi pour les titres ayant fait l'objet d'opérations quelconques.

Et surtout l'Administration n'est plus obligée d'établir que les titres sont, après le décès, en possession des héritiers, donataires ou légataires universels.

Beaucoup d'héritiers vont ainsi se trouver avoir à payer des droits sur des valeurs ayant disparu et sans avoir aucun moyen de se défendre. Cette règle est un peu exorbitante et on pourrait prêter à l'Administration cette parole du fabuliste : *Ego nominor Leo...*

38. — Loin de nous la pensée de sous-estimer la valeur fiscale pratique de telles dispositions. Il n'en reste pas moins que nous sommes en présence d'un droit fiscal, dans une certaine mesure en opposition avec le droit civil. Et cela ne va pas sans quelques inconvénients.

Il est facile de nous faire remarquer que, très sagement, la loi de 1918 a réservé la preuve contraire. Et, dira-t-on, pourquoi plaindre le sort des contribuables qui, d'eux-mêmes et par leurs propres agissements, se sont placés sous le coup de la présomption ?

Le preuve contraire est bien admise, mais nous savons tous combien les preuves, en matière d'enregistrement, sont difficiles à rapporter ; il faut produire un écrit ou des présomptions suffisantes, puisque la procédure écrite est en principe seule admise. Combien graves et concordantes devront être les présomptions invoquées par le redevable pour détruire la présomption légale ! L'Administration se montre très difficile sur ce point. On peut en juger par une espèce tranchée par un arrêt du 24 octobre 1923 de la Chambre civile de la Cour de cassation (*Journal des Notaires*, 1924, n° 34. 137).

En cette espèce, l'opposant avait produit des carnets présentant le caractère de registres domestiques et contenant l'indication des propriétaires des titres litigieux et avait encore argué de certaines autres présomptions. L'Administration voulait que les présomptions ne soient pas admissibles, en vertu de l'article 1353 du Code civil, qui lie leur admissibilité à celle de la preuve testimoniale. Mais, très justement, l'arrêt n'a pas fait sienne cette opinion, en se basant sur l'article 1348 du même code : *la preuve par simple présomption est admise, lorsque celui qui l'invoque n'a pas pu se procurer une preuve littérale.* Or le dépôt, acte unilatéral, peut se constater par un acte dressé en un seul exemplaire, qui reste entre les mains du déposant ; en l'espèce qui nous occupe, il était donc impossible à l'héritier d'avoir, contre l'Administration, la preuve écrite du dépôt allégué.

Et en définitive, l'arrêt a admis que la présomption légale était détruite par un faisceau de présomptions graves, précises et concordantes. Arrêt très intéressant pour les redevables, mais qui fait bien ressortir la rigueur de l'Administration en cette matière.

39. — Comme nous l'avons vu, la loi de 1918 limite expressément son application pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès. Il peut en résulter de regrettables divergences de décisions, rendues dans des sens différents, en droit civil et en droit fiscal, et pour une même affaire. C'est ce qu'a bien fait ressortir M. Armilhon, dans sa thèse, de 1923 : *Des Répercussions civiles des innovations fiscales.*

En effet, à la suite d'une décision rendue en matière fiscale, un héritier réservataire pourra-t-il prétendre exercer son droit de réserve sur les biens que l'Adminis-

tration impose comme faisant partie de l'hérédité ? Certainement non, en raison de la réserve expresse contenue dans la loi, dont le champ d'application est strictement fiscal.

Qu'advient-il pourtant, si les héritiers, usant de la faculté réservée par la loi, ont préféré opter pour le droit de donation en invoquant un don manuel ? Les réservataires pourront-ils invoquer l'aveu d'un don manuel fait au fisc par leur adversaire ? Nous ne le pensons pas, le premier jugement rendu étant pour eux « *res inter alios acta* » et toutes les dispositions de la loi étant strictement limitées au domaine fiscal. On pourrait d'ailleurs prétendre qu'il n'y a pas là un véritable aveu, mais plutôt l'exercice d'un droit d'option ; et, au surplus, cet aveu, né du désir de payer un droit moins élevé, est d'une sincérité douteuse.

Il pourrait donc se présenter, dans une même affaire, deux jugements absolument contradictoires, rendus par le même tribunal et cela n'est pas sans choquer le bon sens.

Tout cela nous éloigne beaucoup de la simplicité désirable en matière fiscale. Mais nous allons voir dans la section suivante des divergences encore plus accentuées entre droit civil et droit fiscal.

SECTION III

*Présomption de propriété pour les biens
appartenant en usufruit au défunt
et en nue propriété à un présomptif héritier.*

40. — Ayant apprécié les avantages de la création de présomptions, la dispensant de la charge de la preuve,

L'Administration ne s'est pas arrêtée en si bonne voie. Elle a obtenu du législateur l'extension de ce système pour éviter une évasion fiscale, qui était devenue assez fréquente et très préjudiciable aux intérêts du Trésor.

Les droits de mutation par décès, surtout depuis la loi du 23 juin 1920, qui modifiait les tarifs, étaient devenus très lourds (ils n'ont pas diminué depuis, bien au contraire !), et ils étaient, dans la plupart des cas, bien plus élevés que les droits de vente. Ainsi, pour une succession excédant cent mille francs et recueillie par un neveu, la taxe successorale était de 15 p. 100 et le droit de mutation par décès de 21 p. 100, soit, si l'on tient compte que la taxe était déduite de l'actif pour le calcul du droit de mutation, plus de 32 p. 100. Si, dans la même hypothèse, l'oncle avait vendu un immeuble à son neveu, il n'aurait été perçu que le droit de vente de 12 p. 100 et, s'il lui avait vendu les meubles, 6 p. 100 seulement.

Et si l'on envisageait le cas d'une personne non parente appelée à recueillir la succession en tant que légataire, la différence des tarifs de mutation par décès et de vente était encore de beaucoup plus sensible.

Quelle conscience fiscale ne fallait-il pas, pour ne pas essayer, au moyen d'une vente faite au présomptif héritier, d'éviter le trop lourd droit, qui frapperait les biens lors de la transmission par décès ? Bien peu l'avait.

Pourtant, le possédant, dans la plupart des cas, voulait bien faire réaliser une forte économie de droits à son présomptif héritier, mais hésitait beaucoup à se dessaisir complètement et irrévocablement au moyen d'une vente pure et simple. Aussi avait-il recours à une vente avec réserve d'usufruit. Le présomptif héritier avait donc, dès la vente, la certitude de devenir propriétaire et le

vendeur continuait à jouir de sa chose, ce qui lui importait surtout. Cette réserve d'usufruit permettait même encore une économie fiscale, car la nue propriété vendue représentait, pour le calcul des droits, un prix moins élevé que celui de la toute propriété.

Ce système, lorsqu'il dissimulait une donation, n'était peut-être pas régulier ; au point de vue civil il n'était pas sans inconvénients, car la vente n'était pas essentiellement modifiable comme le testament ; il était cependant très répandu en pratique.

En ce qui concerne les valeurs mobilières, le procédé était encore bien plus tentant puisque, par une simple mise au nominatif, au nom du vrai propriétaire pour l'usufruit, et au nom du présomptif héritier pour la nue propriété, on arrivait à la suppression complète du droit de mutation.

41. — C'est ce moyen que l'Administration a cru radicalement supprimer en obtenant le vote du célèbre article 45 de la loi du 13 juillet 1925 (Code de l'Enr., art. 66) :

Est réputé, au point de vue fiscal, faire partie jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meublé ou immeuble appartenant, pour l'usufruit, au défunt et, pour la nue propriété, à un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament, ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait eu donation régulière... Toutefois si la nue propriété provient à l'héritier, au donataire, au légataire ou à la personne interposée d'une vente à lui consentie par le défunt, les droits de mutation à titre onéreux acquittés par le nu propriétaire et dont il est justifié, sont imputés sur l'impôt de transmission

par décès exigible à raison de l'incorporation des biens dans la succession.

C'est un bel exemple d'application légale de la théorie fiscale de la propriété apparente, mais avec cette particularité remarquable que la seule apparence retenue par la loi est celle de la jouissance. La toute propriété est censée n'avoir jamais cessé d'appartenir à celui qui est resté titulaire ou bénéficiaire de l'usufruit.

42. — Cette solution est en opposition sur plusieurs points importants avec le Code civil.

Elle est contraire à l'article 617 du Code civil qui prescrit et précise que l'usufruit s'éteint notamment par la mort naturelle de l'usufruitier. La loi fiscale est tout autre ; non seulement, pour elle, l'usufruit ne s'éteint pas par le décès, mais comme l'indique si justement M. Lalou (*Droit fiscal contre droit civil. D. H. Chronique*, p. 3) : c'est la nue propriété, qui se réunit à l'usufruit, de telle sorte qu'à l'égard du fisc c'est l'usufruitier décédé, qui devient plein propriétaire. Convenez que l'on ne peut prendre plus nettement le contre-pied du droit commun.

Elle est aussi en opposition avec l'article 785 du Code civil, aux termes duquel l'héritier qui renonce est censé n'avoir jamais été héritier. En effet, l'Administration estime que la présomption de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925, atteint l'héritier même renonçant. M. le ministre des Finances a répondu dans le même sens, pour le légataire universel renonçant étranger au défunt (*J. O. du 16 avril 1926, Débats, Chambre*, p. 1831, 1^{re} col.). La qualité d'héritier présomptif subsiste donc malgré la renonciation. Est donc assez inexplicable la réponse faite par M. le ministre des Finances à M. Palmade, député, qui signalait cette contradiction que, sans doute,

par suite de sa renonciation, l'acquéreur est censé n'avoir jamais été héritier de la venderesse, mais que cette renonciation n'a pu lui faire perdre sa qualité antérieure d'héritier présomptif. Admirens cette distinction subtile entre la qualité d'héritier et celle antérieure de présomptif héritier. La contradiction paraît ainsi évitée, mais, pour nous, elle subsiste, si ce n'est dans la lettre, tout au moins dans l'esprit général des deux textes en question.

Et, en présence des termes formels de l'article 45, il a été admis que ce texte s'appliquait à toutes les successions, non encore ouvertes, lors de sa publication. Pourtant lorsque le démembrement de la propriété était antérieur à la loi, ne peut-on pas penser que l'acquéreur de la nue propriété avait un droit acquis, qui lui permettait de devenir plein propriétaire, sans avoir de nouveaux droits à payer ? Nous le croyons puisque son droit est né dès le démembrement de la propriété et qu'au surplus l'article 785 du Code civil, sous lequel il avait traité, n'a pas été modifié. Est-il admissible qu'au mépris du droit civil, une loi fiscale puisse faire rentrer dans une succession des biens qui en sont complètement et régulièrement sortis ? Dans quelle situation sera le nu propriétaire qui, se fiant en son titre et aux règles toujours actuelles du Code civil, pensait voir s'éteindre l'usufruit, sans charges nouvelles pour lui, et qui se trouve avoir de lourds droits à payer ? Avant 1928, il ne pouvait prévoir ces charges et il est assez anormal de les lui faire supporter, alors qu'il peut n'avoir aucun émolument dans la succession.

43. — Il vient tout naturellement à l'esprit que l'article 45 s'applique lorsque le démembrement résulte d'une vente par le propriétaire de la nue propriété à son présomptif héritier. Le texte est cependant d'une portée plus large

et ses termes généraux embrassent aussi le cas où le démembrement provient d'une acquisition conjointe faite par le défunt pour l'usufruit et par son héritier pour la nue propriété. Ce point controversé a donné lieu à des décisions judiciaires et notamment à un jugement du tribunal de Niort, du 28 janvier 1933 (*J. Enreg.* 34.578).

44. — Le texte, que nous étudions, a donné lieu à de nombreuses difficultés pratiques. Nous allons en énumérer quelques-unes.

45. — Alors qu'il existait une taxe successorale, sorte de prélèvement sur l'hérédité, perçue avant les droits de mutation par décès, la question s'est posée de savoir qui devait supporter la taxe afférente aux biens et valeurs auxquels s'applique la présomption, dont nous nous occupons. Cette taxe doit-elle rester à la charge exclusive des nus propriétaires, considérés comme pleins propriétaires par suite du décès ? Doit-elle, au contraire, être acquittée par les héritiers ou légataires, comme la portion de taxe afférente aux autres biens composant réellement le patrimoine du de cujus ? C'est à cette dernière solution que s'est rangé M. le ministre des Finances, dans une réponse à une question écrite : *J. O.* du 19 janvier 1926, *Débats, Chambre*, p. 93.

Que l'on songe un peu à la surprise désagréable d'un héritier ou légataire, qui ignorait l'aliénation avec réserve d'usufruit faite par le de cujus, parfois très longtemps auparavant, à une personne qui à ce moment-là était sa présomptive héritière ! Le cas s'est produit où l'héritier, de très bonne foi, n'avait pas compris dans la déclaration de la succession les biens frappés par la présomption. L'Administration, s'avisant, plusieurs années après, de rechercher la parenté avec le défunt d'un acquéreur de nue propriété,

put alors réclamer à l'héritier un supplément de taxe successorale. L'acquéreur, à son tour, n'est pas peu surpris de se voir réclamer des droits de mutation, alors qu'il n'était plus, depuis fort longtemps, héritier présomptif de son vendeur, et qu'en fait il n'a pas été appelé à sa succession.

46. — La loi du 13 juillet 1925 a surtout en vue et cela se conçoit, ce qui doit se passer au décès de l'usufruitier. Elle s'applique pourtant aussi au cas, qui doit se présenter assez fréquemment, où le nu propriétaire meurt le premier. La nue propriété doit alors être comprise dans la succession du nu propriétaire.

La présomption, édictée par la loi, n'agit que comme une sorte de condition résolutoire au décès de l'usufruitier, mais est sans application tant que ce décès ne s'est pas produit. Tout cela est indiscutable.

Mais, à la mort de l'usufruitier, la présomption va s'appliquer. Quel sera le sort des droits de mutation payés, dans l'intervalle, sur la nue propriété ? Cette nue propriété va être censée dépendre de la succession de l'usufruitier ; il semble donc qu'elle n'a pas pu dépendre d'une autre succession, la présomption ayant, en sorte, un caractère rétroactif, assimilable, nous venons de le dire, à celui produit par l'arrivée d'une condition résolutoire. Au regard de l'Enregistrement, le démembrement antérieur se trouve sans effet et, par conséquent, annulé.

Il ne devrait donc y avoir matière qu'à un seul droit et imputation du droit payé après le décès du nu propriétaire sur les droits dus, en vertu de l'article 45, lors du décès de l'usufruitier.

Pourtant un jugement du tribunal de Melun, du 17 novembre 1932 (Rép. pér., 18268), décide que la prescrip-

tion édictée par la loi du 31 janvier 1914, de un et cinq ans (C. Enreg., art. 298) doit s'appliquer aux droits payés dans la succession du nu propriétaire. Il semble bien cependant que l'on soit en présence d'une mutation unique de l'usufruitier au nu-propriétaire ou à ses ayants-cause et qu'il devrait y avoir lieu à imputation et non à prescription, quel que soit l'intervalle écoulé entre les deux décès.

C'est encore une situation bien embarrassante, créée par la divergence qui existe entre le droit fiscal et le droit civil.

47. — L'article 45 de la loi du 12 juillet 1925 permet aussi d'assouvir des vengeances ou rancunes particulières. Qu'il survienne une mésentente ou une inimitié entre un vendeur de nue propriété et son acquéreur et le premier pourra parfaitement pénaliser lourdement ce dernier, qui n'aura aucun moyen de défense. Il suffit que le vendeur ruiné, ou disposant de toute sa fortune par des legs particuliers, institue l'acquéreur pour légataire universel. Le bien vendu, après avoir supporté les droits de vente, supportera encore les droits de mutation par décès au tarif entre étrangers. Quelle tentation pour des gens malhonnêtes d'exercer un chantage par ce procédé !

48. — Certes la loi réserve la preuve contraire, qui, en matière fiscale, est toujours difficile à fournir. Mais l'Administration lutte sans cesse pour réduire le nombre des moyens de preuve admissibles. Dès 1925, M. le ministre des Finances répondait, à une question écrite qui lui avait été posée par un sénateur, que le fait que l'acte de vente avait été reçu par un notaire ne fournit pas à lui seul la preuve contraire susceptible de détruire la présomption légale (Q. 7.044. *J. O.* du 21 novembre 1925. *Déb. parl.*

Sénat, p. 1625). Sur une question semblable qui lui avait été posée par un député, M. le ministre des Finances, au début de 1926, répondait dans le même sens et ajoutait :

Il est difficile d'indiquer, en thèse générale, de quelle manière peut s'administrer cette preuve ; en pareille matière tout se réduit, en effet, à des questions de fait qui ne peuvent être résolues que d'après les circonstances de chaque espèce. On ne saurait mieux laisser entendre que la preuve contraire est difficile à rapporter !

L'Administration ne va-t-elle pas jusqu'à refuser d'admettre, comme preuve de la sincérité de la mutation à titre onéreux d'un immeuble, le fait que la donation ou la mutation par décès eussent donné lieu au paiement de droits moins élevés ? (*J. O.*, 1^{er} janvier 1926, p. 75).

Nous pensons que la question s'est posée dans un cas où, au moment du démembrement de la propriété, le droit de vente était supérieur au droit de donation ou de mutation par décès, alors que par la suite, et spécialement lors du décès de l'usufruitier, le droit de succession était devenu plus élevé. Le fait par l'acquéreur de la nue propriété d'avoir employé, lors du démembrement, le moyen le plus onéreux, n'était-il pas une preuve suffisante de sa sincérité ? On voit que le fisc répond par la négative.

Et pourtant un présomptif héritier peut avoir intérêt à s'assurer un droit irrévocable sur l'immeuble qu'il convoite, alors que le propriétaire veut continuer à en jouir !

49. — Malgré tout, cette loi n'a cependant pas atteint complètement son but. Les acquéreurs, par actes antérieurs à sa promulgation, n'ont pu, sauf très rares exceptions, échapper à la présomption qu'elle édictait.

Mais il reste encore ouvertes bien des portes de sortie. Ainsi, par application du principe d'interprétation restric-

tive des lois fiscales, l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 ne joue pas, dans les cas de vente avec réserve de jouissance, ou d'un simple droit d'usage et d'habitation. La réserve de jouissance, qui diffère de la réserve d'usufruit, notamment en ce qui concerne le droit de louer, suffit en général au vendeur. Ce qui surprend, c'est que l'Administration n'ait pas déjà fait fermer ces voies, par lesquelles le contribuable échappe encore à l'impôt.

Remarquons cependant que, même s'il fallait recourir à une vente pure et simple, pour économiser la différence entre les droits de mutation entre vifs et les droits de mutation par décès, beaucoup le feraient, malgré les risques à courir. Déjà de nombreux usufruitiers, pour éviter l'application de l'article 45, font, de leur vivant, une vente de l'usufruit au nu propriétaire; la réunion étant faite avant le décès, la présomption ne trouve plus à s'appliquer. C'est le moment de rappeler que la modération dans les tarifs est encore la meilleure garantie contre la fraude.

Cette loi du 13 juillet 1925 est manifestement empreinte d'exagération. Le fisc n'attend pas que la fraude se produise pour la dénoncer et la prouver, il prend les devants et considère qu'elle existe dès qu'il y a démembrement, entre une personne et son présomptif héritier.

Au sujet de cette loi, nous ne pouvons mieux faire que rappeler l'opinion émise par M. Paul Chassagnade-Belmin dans le *Journal des Notaires*, année 1926, p. 118 :

On peut regretter une loi qui, d'abord, frappe d'une présomption de fraude des actes réguliers, dont les parties n'ont pas eu la pensée et n'ont pas eu la possibilité de se ménager la preuve, qui, ensuite, ne donne pas aux gens honnêtes les moyens d'éviter toujours ses suspicions, tandis

que les fraudeurs ne manqueront pas de trouver d'autres moyens de la tourner.

SECTION IV

Méconnaissance des règles de la solidarité active au sujet des comptes-joints.

50. — Dans son désir d'augmenter le rendement de l'impôt, l'Administration a obtenu des dispositions législatives, en opposition avec le droit civil et basées sur la règle de la propriété apparente mal interprétée ou mal observée.

Ces dispositions forment, maintenant, l'article 68 du Code de l'Enregistrement, aux termes duquel les titres, sommes ou valeurs existants chez certains dépositaires et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité sont considérés, pour la perception des droits de mutation par décès, comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, faute preuve contraire. Et la loi ajoute que pour les redevables la preuve contraire peut résulter notamment des énumérations du contrat de dépôt.

Le mot solidarité, par son origine latine (*solidum*) évoque l'idée d'une chose en sa totalité, non partagée. En droit civil, la solidarité active, la seule qui nous occupe ici, est une modalité des obligations, qui s'oppose à leur division entre créanciers. Cette solidarité était considérée comme une institution morte, sans aucune application en matière civile; elle avait été détrônée par le mandat, qui semblait offrir les mêmes avantages, sans en présenter les dangers.

Le désir par les contribuables d'éviter les lourds droits

de mutation par décès avait fait renaître cette institution sous l'appellation plus moderne de compte-joint. La création de cette sorte de compte, chez un banquier, était devenue fréquente. Le but principal de la solidarité active est de donner à chaque créancier le droit d'exiger le total de la dette, le paiement du total à un seul des créanciers libérant le débiteur envers tous.

On voit que plusieurs personnes ayant un compte solidaire pouvaient échapper au droit de mutation par décès ; après la mort de l'une d'elles, une seule des survivantes pouvait se faire remettre la totalité des fonds figurant au crédit de ce compte et omettait de faire, pour ces fonds, une déclaration de succession.

L'inconvénient capital de ce genre de solidarité est qu'elle met tous les créanciers à la merci de chacun d'eux, puisque chacun peut toucher le total et se l'approprier. L'insolvabilité de celui qui a perçu les fonds est ensuite à craindre. Mais ce grave danger n'est pas de nature à faire reculer ceux qui ont la hantise du paiement des droits de mutations par décès ; nous avons déjà vu qu'ils sont prêts à s'exposer à de forts risques dans le but de se soustraire à l'impôt.

C'est pour pallier à ce procédé d'évasion fiscale que l'article 7 de la loi du 31 mars 1903 a pris la disposition que nous venons de relater. Malgré la solidarité active, il y a donc présomption de co-propriété par parts viriles pour toutes sommes ou valeurs faisant partie d'un compte-joint.

Remarquons qu'il y a là une application exagérée de la règle de l'apparence. Que l'on considère qu'un compte indivis soit la propriété des titulaires, par parts viriles, soit ! Mais quand les créanciers ont stipulé la solidarité

c'est prendre le contre-pied des règles du droit civil que de présumer qu'il s'agit seulement d'une créance conjointe.

Il faut donc, pour éviter cette présomption, stipuler dès la formation du contrat, les parts de chacun des contractants. Cette disposition fiscale a suffi à faire retomber en désuétude la règle de la solidarité active, à laquelle l'esprit toujours en éveil des contribuables avait donné un regain d'actualité. Mais cette lutte inégale rappelle beaucoup celle du pot de terre contre le pot de fer !

SECTION V

Inobservation des règles civiles pour les sommes, rentes ou émoluments dus par un assureur à raison du décès de l'assuré.

51. — Le Code civil, dans l'article 1119, a, en principe, interdit la stipulation pour autrui. Pourtant l'article 1121 prévoit que l'on peut pareillement stipuler au profit d'un tiers, lorsque telle est la condition d'une stipulation que l'on fait pour soi-même ou d'une donation que l'on fait à un autre.

Ce dernier article a surtout eu une grande application en matière d'assurance sur la vie.

Les tribunaux ont eu très souvent à fixer la nature du droit du bénéficiaire et, à cet égard, il y a eu un revirement complet à partir de 1896.

52. — L'ancienne jurisprudence voyait dans le contrat d'assurance sur la vie, contracté au profit d'un tiers spécialement désigné, deux stipulations distinctes : la première par laquelle contre le paiement de la prime, l'assureur s'engageait à payer une somme convenue au décès de l'assuré ; la seconde, par laquelle l'assuré, qui avait acquis

cette somme pour lui-même, à titre onéreux, la transmettait à titre gratuit au bénéficiaire (Cass., 7 février 1872, 10 nov. 1874, 28 mars 1877, 2 mars 1887, 8 février 1888).

53. — L'arrêt marquant du 29 juin 1896 (D. P. 1897. 1.73) a été le point de départ d'une jurisprudence nouvelle. Parmi les attendus de cet arrêt, nous relevons celui-ci qui est caractéristique et très net :

Attendu que le capital stipulé n'ayant jamais fait partie du patrimoine du stipulant, ne constituant pas une valeur successorale, ne saurait, par suite, entrer en compte pour le calcul de la réserve.

Il résulte donc bien de cet arrêt que l'assuré n'a jamais acquis aucun droit sur le capital, et que le contrat a conféré au tiers bénéficiaire un droit personnel et qui ne repose que sur sa tête. Ce tiers devient, par son acceptation, le créancier direct de la compagnie et recueille la somme assurée en vertu d'un droit, qui lui est propre (C. civ., 24 février 1902, D. P. 1903. 1. 433).

Un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation, du 2 août 1909 (C. civ., D. P. 1910. 1. 328) précise encore que dans les assurances sur la vie contractées au profit d'un tiers déterminé, le capital assuré n'ayant pas fait partie du patrimoine du stipulant, ne peut donner lieu à aucun rapport à la succession de ce dernier.

Nombreux sont les jugements et arrêts qui ont consacré le même principe pour le contrat d'assurance-vie fait par un mari au profit de sa femme, nommément désignée dans la police (Paris, 10 mars 1896, D. P. 96.2.465).

54. — En matière fiscale il n'en va pas de même et nous notons ici un anachronisme particulièrement remarquable. Le fisc n'a pas suivi l'évolution que nous avons vue en droit civil, commandée pourtant par des motifs

très juridiques. Il en est resté à l'ancienne jurisprudence, fondée sur une fausse apparence. Il considère que le capital acquis par le gratifié lui vient de l'assuré alors qu'en réalité il n'en est pas ainsi et que seules les primes pourraient à la rigueur être considérées comme ayant cette origine. Mais l'analyse juridique montre bien que nous sommes là en présence d'une très nette stipulation pour autrui et que le capital est acquis directement et « jure proprio » au tiers bénéficiaire.

De ce que le capital assuré, lorsqu'il est recueilli par un bénéficiaire certain, n'est plus considéré comme faisant partie de la succession du contractant, il faudrait conclure logiquement, qu'il échappe en conséquence à l'impôt de mutation par décès, qui frappe seulement les biens héréditaires.

Le point de vue fiscal est différent, et il est resté fixé par l'article 6 de la loi du 21 juin 1875, ainsi conçu : *Sont considérés pour la perception du droit de mutation par décès, comme faisant partie de la succession d'un assuré, sous réserve des droits de la communauté, s'il en existe une, les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré. Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes ou émoluments, sont soumis au droit de mutation, suivant la nature de leurs titres et leurs relations avec le défunt, conformément au droit commun.* (C. Enr., art. 65, alin. 1 et 2).

55. — L'application de cette règle spéciale au droit fiscal, ne va pas sans difficultés. Nous allons examiner celles qui se sont élevées au sujet de l'imputation des reprises de l'époux survivant, car nous y verrons que l'Administration elle-même a longuement hésité sur la conduite à suivre.

Lorsque l'actif de la communauté est suffisant, en dehors du capital faisant l'objet de l'assurance, pour permettre aux époux le prélèvement de leurs reprises, il n'y a pas lieu, c'est évident, à envisager l'imputation de celles-ci sur le montant de l'assurance. Le capital assuré est, dans ce cas, en vertu de la règle fiscale, censé revenir à chaque époux, selon la quotité de ses droits dans la masse commune.

Mais quand, en dehors de l'assurance, les biens de communauté sont insuffisants pour assurer le prélèvement des reprises, l'excédent des reprises pourra-t-il être imputé sur le capital assuré ?

L'Administration s'est d'abord prononcée pour l'affirmative. Elle a obtenu un jugement du tribunal de Nancy, du 29 mai 1891. Elle considérait que l'intention présumée du mari était de ne pas rester débiteur sur ses biens propres des reprises dues à cette dernière, dans l'intérêt de laquelle il avait stipulé l'assurance.

Puis, dans une solution du 13 août 1903, l'Administration a adopté la règle contraire. Le capital assuré, explique-t-elle, est considéré comme donné par le mari à sa femme et par conséquent comme sorti de la communauté. En conséquence, et si l'intention contraire n'a pas été manifestée par le mari, il reste débiteur sur ses biens personnels des reprises non payées par l'actif commun. Ces reprises ne pouvaient donc pas, au point de vue de l'impôt, être imputées sur le capital assuré et la communauté se liquidait comme s'il n'y avait pas eu d'assurance.

Mais une nouvelle solution du 19 novembre 1920 a été recommandée par l'Instruction n° 3670, § 29 et c'est celle qui était suivie avant 1903. L'Administration estime, en définitive, que l'article 6 de la loi du 21 juin 1895 déroge

aux principes du droit civil et est conçu dans un ordre d'idées tout à fait différent, et qu'elle-même doit s'en tenir strictement au texte formel et précis de la loi fiscale. Et, par conséquent, l'assurance, étant assimilée à une valeur de communauté, est soumise aux prélèvements que les époux sont appelés à faire sur les biens communs. On voit donc que, dans ce dernier état de la question, les reprises de la femme, puis celles du mari sont prélevées sur tous les biens communs, y compris l'assurance.

Mais pourtant l'Administration a obtenu de la Cour de cassation (Cass. Civ., 28 février 1927. *Journal des Notaires*, 1928, p. 442) une décision dans le sens de la non déduction des reprises. Le bénéfice de l'assurance sur la vie, perçu en vertu d'un droit propre, ne constitue pas le gage des créanciers de l'assuré. L'article 3 de la loi du 25 février 1901 permet de déduire le passif dûment justifié, mais il n'en serait pas de même pour le tiers bénéficiaire de l'assurance, lorsqu'il est étranger à la succession de l'assuré, ou qu'il ne l'a acceptée que sous bénéfice d'inventaire, ou encore que la recueillant comme simple successeur aux biens, il n'est pas obligé envers les créanciers au delà de l'actif successoral. L'épouse survivante, donataire à titre universel de son mari ne continue pas la personne du défunt et, en conséquence, ne pourrait pas déduire du capital de l'assurance sur la vie le passif successoral formé pour la créance de ses reprises.

Il était intéressant de noter ce flottement de l'Administration, causé par la difficulté de concilier deux théories contraires : la théorie civile et la théorie fiscale.

56. — Une difficulté de même nature s'est présentée en ce qui concerne la déduction du passif successoral du montant de l'assurance.

L'Administration a beaucoup plus difficilement admis de pousser jusqu'à ses conséquences extrêmes la fiction purement fiscale de la loi de 1875.

Un arrêt du 6 novembre 1912 (S. 1915. 1. 87) de la Chambre civile de la Cour de cassation, rejetant le pourvoi de la Régie contre un jugement du tribunal civil de la Seine du 17 mars 1906, décide qu'il y a lieu de déduire du capital assuré le passif dûment justifié et de ne liquider l'impôt que sur l'émolument net recueilli par le bénéficiaire de la police, lorsque celui-ci est, en qualité d'héritier, donataire ou légataire, tenu au payement du passif héréditaire.

L'Administration a décidé de prendre pour règle la doctrine de cet arrêt. Elle a cependant précisé à ses agents que les capitaux assurés ne doivent subir l'imputation du passif que quand en fait et en droit, ils peuvent être atteints par l'action des créanciers du défunt.

Cette dernière solution a été accueillie par un arrêt du 28 février 1927 (C. civ. S. 1927. 1. 353).

En passant, remarquons qu'il est curieux de voir reprendre cette distinction entre le cas où le bénéficiaire de l'assurance est un héritier et celui où il est étranger à la succession, car cette même distinction a été formellement repoussée par la Cour de cassation en 1872 (Civ. 7 fév. 1872. D. P. 1872. 1. 209. S. 1872. 1. 86), puis par la Régie (Instr. 2517) pour la question d'exigibilité des droits de mutation par décès sur le capital de l'assurance-vie.

Jusqu'où va la fiction ? Où s'arrête-t-elle ? Les frontières ne sont pas très précises. Et tout ce flottement est causé par la coexistence de deux droits différents, le droit civil et le droit fiscal. La théorie peut admettre cette coexistence, mais la pratique en fait vite ressortir les difficultés et les inconvénients.

57. — Le texte de loi, qui nous occupe, s'applique, certes, surtout en matière d'assurance-vie, mais ne se limite pas là. Deux jugements, l'un du tribunal de Melun du 13 juin 1928 (*Gaz. Pal.* 1928) et l'autre du tribunal civil de Rouen du 4 novembre 1929 (Q. J. 3 décembre 1929) en font l'application au cas spécial des assurances contre les accidents.

58. — Un nouveau texte, l'article 71 de la loi du 13 juillet 1930, en matière d'assurance contractée par un époux, en faveur de son conjoint, n'a pas simplifié la question. Voici ce texte : *Le bénéfice de l'assurance contractée par un époux commun en biens, en faveur de son conjoint constitue un propre pour celui-ci. Aucune récompense n'est due à la communauté en raison des primes payées par elle, sauf dans les cas spécifiés dans l'article 68, 2^e alinéa ci-dessous.*

Cette disposition est une application du principe fondamental que, par le fait de la stipulation à son profit, le bénéficiaire de l'assurance acquiert la somme assurée sur un droit direct, et personnel. Certains ont cru qu'elle était contraire à l'article 1335 du Code civil, qui pose la règle de l'immutabilité des conventions matrimoniales et à l'article 1097 du même code, qui prohibe les libéralités réciproques entre époux par un seul et même acte. Les auteurs ont démontré que cette contradiction n'était qu'apparente, mais nous ne les suivrons pas dans leurs raisonnements, qui nous entraîneraient hors de notre sujet, la contradiction en question, si elle existe, n'intéressant pas le droit fiscal. Qu'il nous suffise de constater que le texte de 1930 est formel et beaucoup l'expliquent en faisant ressortir que l'assurance contractée au profit d'un tiers bénéficiaire ne constitue pas une donation.

Comme cette loi de 1930, postérieure à la loi de 1875, ne faisait aucune allusion à la règle fiscale, on a pu croire, un moment que cette dernière règle se trouvait abrogée, dans le cas spécial visé par le texte nouveau. M. le ministre du Budget, à qui la question a été posée à maintes reprises, a toujours répondu que la fiction établie par l'article 6 de la loi du 21 juin 1875 n'a reçu aucune atteinte des dispositions de la loi civile du 13 juillet 1930 (*J. O.* du 13 novembre 1931. *Déb. Parl. Sénat*, p. 1404). Cette réponse donne l'impression que, de plus en plus, le droit civil et le droit fiscal évoluent dans deux plans absolument distincts et que ce qui se passe dans un plan reste entièrement étranger à ce qui se passe dans l'autre. M. le ministre du Budget a, cependant, dans une réponse postérieure à celle que nous venons de citer, précisé que : *La question de savoir si les dispositions de l'article 6 de la loi du 21 juin 1875 ont été ou non abrogées par les articles 67, 68 et 71 de la loi du 13 juillet 1936 n'a pas été jusqu'à ce jour, soumise aux tribunaux.* (*J. O.* du 15 janvier 1932, *Déb. Parl. Sénat*, p. 13.)

Une solution de la Régie du 3 mars 1931 (Instr. Dir. de l'Enregistrement, n° 4148 du 10 juillet 1933, § 20) est absolument dans le même sens : *la fiction établie par la loi fiscale du 21 juin 1875 n'a d'ailleurs reçu aucune atteinte des dispositions de la loi civile du 13 juillet 1930, celle-ci ayant simplement condensé la plupart des solutions précédemment admises par la jurisprudence et qui n'avaient pas eu pour effet de modifier les règles fiscales applicables en la matière.*

Il n'est pas à notre connaissance que cette question de l'abrogation de la fiction fiscale par la loi de 1930 ait été posée aux tribunaux.

Il n'en demeure pas moins que la doctrine fiscale est d'appliquer à l'époux survivant la règle de la loi du 27 juin 1875 que nous avons citée sous le numéro 54. Le bénéfice de l'assurance, acquis à titre gratuit, par l'époux survivant commun en biens, doit donc supporter le droit de mutation par décès, sous réserve des droits de la communauté. Ce dernier membre de phrase signifie que, lorsque les biens communs, autres que l'assurance, sont suffisants pour permettre aux époux d'exercer leurs reprises, les droits de mutation sont exigibles sur la moitié seulement du capital assuré ; l'autre moitié est exempte de droits, étant recueillie par le [§] bénéficiaire comme propriétaire de moitié des biens de communauté. Dans le cas, où la communauté, sans le capital assuré, est insuffisante pour le prélèvement des reprises des époux, il faut faire deux liquidations : l'une d'après le droit civil, en considérant que le bénéfice de l'assurance est recueilli comme bien propre ; l'autre, d'après le droit fiscal, en considérant le capital assuré comme bien de communauté. La différence des deux résultats fait ressortir quelle est l'importance de la libéralité (fiscalement parlant) qui doit supporter les droits de mutation par décès.

Mais la solution fiscale du 19 novembre 1920 (*supra* n° 55) a-t-elle, en outre, pour résultat de faire considérer le capital de l'assurance, non seulement pour la détermination de la portion imposable, mais aussi pour la dévolution de ce capital ? Pour le calcul des droits, faut-il répartir la somme touchée au titre de l'assurance entre l'époux bénéficiaire et les héritiers de l'époux prédécédé, comme tous les autres biens de communauté ? La théorie fiscale n'a pas cette portée et actuellement, comme il était admis entre 1875 et 1903, on observe pour la dévo-

lution les stipulations du contrat d'assurance ; jamais les héritiers de l'époux prédécédé ne sont assujettis à l'impôt du fait du capital assuré, dont ils ne sont pas bénéficiaires.

59. — De tout ce que nous venons de voir, il résulte donc bien que le capital assuré, versé par suite du décès à un tiers déterminé, doit supporter le droit de succession. Mais en est-il de même de la taxe successorale, qui, rappelons-le, n'existe plus depuis la loi du 31 décembre 1936 ?

Le tribunal de Senlis (Jug. du 14 novembre 1928), le tribunal de Lorient (jug. du 13 janvier 1932), le tribunal d'Angers (jug. du 25 janvier 1932 R. E., 9707, *Journ. Enreg.*, 34484) ont répondu par l'affirmative. Le tribunal de Lorient affirme notamment : *Toute valeur soumise aux droits de mutation est également soumise à la taxe successorale, qui n'en est qu'une aggravation.* Le tribunal d'Angers, de son côté, déclare que la taxe doit être perçue sur le bénéfice d'une police d'assurance soumise au droit de mutation par décès.

Comme le plus logique semble être de rapprocher la situation du bénéficiaire d'une assurance de celle d'un légataire particulier, il faudrait en conclure que le bénéficiaire échappe personnellement à la taxe.

Mais alors cette taxe va-t-elle incomber aux héritiers ? Nous ne le croyons pas, car admettre l'affirmative serait peu conforme au principe de l'interprétation restrictive des lois fiscales.

60. — L'Administration qui soutient cette solution montre, par là, sa tendance à faire prévaloir les thèses qui lui sont les plus favorables sans trop s'arrêter à des principes doctrinaux bien fermes et nets. C'est ainsi qu'en matière de partage, question très voisine, et qui n'est que la mise en action du droit successoral, elle s'oppose

à ce que le bénéfice d'une assurance à personne désignée soit compris dans la masse partageable. Elle a obtenu en sa faveur un jugement du tribunal de Reims (25 juillet 1921, R. E., 7768) qui a considéré que l'attribution à un autre que le bénéficiaire désigné des sommes versées à raison de l'assurance revêt le caractère d'une soulte.

Est-il admissible que l'article 6 puisse être appliqué quand il est favorable à l'Administration, pour être, au contraire, rejeté, quand il est favorable aux redevables ?

Ne serait-il pas mieux de considérer que son application doit être limitée au cas strict où il frappe le bénéficiaire de l'assurance, et ne pas être étendu aux cas où il risque d'atteindre les héritiers ?

Ces contradictions nous font encore mieux remarquer les difficultés d'application des textes fiscaux qui se sont écartés délibérément des règles du droit commun.

61. — Il convient cependant de bien préciser que l'article 6 de la loi du 21 juin 1875 ne reçoit son application que si le bénéficiaire touche une somme à titre gratuit et que le contrat ne soit pas, à son égard, à titre onéreux (Rép. Min., *J. O.*, 13 juillet 1929).

Et le bénéfice de l'assurance sera censé être recueilli à titre onéreux lorsqu'il y aura une opération assimilable à une cession au profit du bénéficiaire : transport ou endossement (Paris, 5 mars 1873. D. P. 1874. 2. 104 ; S. 1873. 2. 109) ; lorsque les primes sont payées par le bénéficiaire en vertu d'une clause expresse de la police (Cass. 21 déc. 1919, *Rev. Enr.* 7.114) ; et enfin si l'assurance a été contractée par deux personnes conjointement, au profit du survivant, moyennant le paiement d'une prime par les deux assurés (Sol. 28 février 1878. *J. Enr.* 20.943 ; Cambrai, 22 août 1878, *J. Enr.* 21.076).

A ce sujet, il existait une difficulté à savoir si l'assurance réciproque, contractée par deux époux, dans la même police, au profit du survivant, constitue une convention à titre onéreux ou à titre gratuit. Si l'on admet le caractère gratuit de la disposition, le bénéficiaire est tenu au paiement des droits de mutation par décès, sur le montant de l'assurance, réserve faite de sa part de communauté. Mais depuis longtemps la jurisprudence décide que la convention par laquelle deux individus contractent réciproquement une assurance au profit du survivant revêt les caractères d'un pacte aléatoire. Il en résulte que l'assurance mutuelle est considérée comme un contrat à titre onéreux, dont le bénéfice appartient au survivant en vertu de sa propre stipulation (Rennes, 9 fév. 1888 et Cass. 20 mai 1873. J. N. 20.677).

La conclusion pratique à en tirer est donc que, puisque la loi de 1930 a expressément validé l'assurance mutuelle contractée par deux époux, dans un seul et même contrat, sur la tête de chacun d'eux et au profit du survivant, il ne faut pas hésiter à recommander ce genre de police ; mais qu'il faut bien se garder de faire souscrire par deux époux, chacun de son côté, par actes séparés, une assurance sur la vie au profit de l'autre. En procédant de cette dernière façon, on retombe dans le cas de l'assurance contractée au profit d'un tiers déterminé et le bénéficiaire ne peut échapper au paiement des droits de mutation par décès.

Avant la loi de 1930, l'Administration de l'Enregistrement et la Jurisprudence décidaient, en se fondant sur l'article 1437 du Code civil, que le prix du contrat d'assurances ayant été fourni par la communauté, le conjoint survivant devait une récompense égale au montant des

primes déboursées, sans que cette récompense puisse être supérieure au capital assuré. La loi de 1930, formelle sur ce point, a dispensé l'époux survivant de toute récompense, sauf au cas où les primes auraient été manifestement exagérées par rapport aux revenus de la communauté. Mais comme nous l'avons vu plus haut (n° 58) cette loi n'aurait pas modifié la règle fiscale d'après laquelle l'époux survivant doit payer sur le bénéfice de l'assurance déduction faite de ce qu'il recueille à titre de droit dans la communauté.

Que toutes ces questions seraient donc plus simples et que de procès seraient évités, si, en cette matière des assurances comme en tant d'autres, l'unification pouvait être réalisée entre droit civil et droit fiscal ! Ici et après que des solutions identiques eussent été admises, c'est le droit civil qui s'est modifié pour revenir à une plus saine appréciation de la réalité juridique. Pourquoi faut-il que le droit fiscal, retenu par des préoccupations de rendement, n'ait pas suivi la même évolution ?

SECTION VI

Non-admission des clauses de présomption de propriété insérées dans un contrat de mariage.

62. — Le Code civil, dans les articles 1515 à 1519, traite du préciput conventionnel, c'est-à-dire de la clause d'un contrat de mariage par laquelle l'époux survivant est autorisé à prélever, avant tout partage, une certaine somme ou une certaine quantité d'effets mobiliers en nature. L'article 1516 s'exprime ainsi : Le préciput n'est point regardé comme un avantage sujet aux formalités des donations, mais comme une convention de mariage.

En droit civil, nous nous trouvons en face d'une convention de mariage, étrangère à toute idée de libéralité. En est-il de même en droit fiscal ? C'est ce que nous allons voir.

Les articles 1520 à 1525 du Code civil se rapportent à une question très voisine, celle de l'assignation, par contrat de mariage, de parts inégales dans la communauté. Comment est perçu, dans ce cas, le droit de mutation par décès ?

Et, enfin, il est devenu très fréquent d'insérer, dans les contrats de séparation de biens, des clauses de présomptions de propriété. Quelle est la réaction de l'Administration en présence de ces clauses ?

L'étude de ces différents points va nous montrer des solutions différentes et souvent difficiles à expliquer.

63. — Voyons d'abord le résultat des clauses qui dérogent à l'égalité du partage de la communauté. La Régie avait d'abord soutenu que ces clauses ne valent comme convention de mariage que par rapport aux acquêts et non par rapport aux biens apportés en communauté par le conjoint décédé. C'était encore une application de la règle de l'apparence : les biens semblaient effectivement passer de la tête de l'époux apporteur sur celle de l'époux survivant. Mais c'était, en même temps, une méconnaissance des règles de la communauté, en vertu desquelles la masse commune cesse d'appartenir privativement à l'un ou à l'autre des époux, sans distinction d'origine. La Cour de cassation avait faite sienne la solution de la Régie. Mais, par un arrêt des Chambres réunies du 19 décembre 1890 (D. P. 1891. 1. 417. S. 1891. 1. 129), la Cour a décidé que les biens recueillis par l'époux survivant, en vertu d'une clause de partage inégal, sont considérés

comme advenus à titre de convention de mariage, non seulement pour ce qui concerne les acquêts, mais aussi pour les apports. La Régie s'est inclinée et a pris cette décision pour règle (Instr. 2811, § 1 et Sol. ; 25 janv. 1912).

64. — Il en est de même en cas de forfait de communauté, clause prévue par l'article 1522 du Code civil et qui n'est, en somme, qu'une modalité de partage inégal de communauté.

65. — Pourquoi faut-il qu'en ce qui concerne la clause de préciput conventionnel, les solutions soient plus divergentes ?

Si le préciput a pour objet des biens de communauté et est exercé par l'époux acceptant, il est unanimement admis qu'il a le caractère de convention de mariage prévu par l'article 1516 du Code civil ; donc, dans ce cas, il ne donne pas ouverture aux droits de mutation par décès. (Cass. Civ., 2 août 1899. D. P. 1901. 1. 433. S. 1900. 1. 233. Seine, 16 avril 1902. D. P. 1902. 2. 239 ; Instr. 1256-4).

Plusieurs décisions de Cassation, conformes à la solution de la Régie, ont admis l'exigibilité des droits de mutation par décès, quand le préciput porte sur les biens propres du conjoint prédécédé, ou à la fois sur les biens propres et sur les biens communs (Cass. 15 févr. 1832. *J. Not.*, 7660, 24 déc. 1850. S. 1851. 1. 613 ; Instr. 1883. *J. Enr.*, 15114).

Et, encore, un arrêt de la Cour de cassation du 12 juin 1872, décide que l'impôt est aussi exigible, si le préciput est exercé par la femme renonçante (Cass. Civ., 12 juin 1872. D. P. 1872. 1. 327. D. 1872. 1. 308). Et c'est la thèse de la Régie exposée dans l'Instruction n° 2456, § 2.

On ne voit pas bien pourquoi le préciput donne ouverture aux droits de mutation par décès, quand il porte

sur des propres. C'est, sans doute, toujours parce que l'Administration y voit une mutation apparente. Mais, depuis l'arrêt de 1890, par analogie avec la solution admise en matière de partage inégal, n'aurait-il pas été plus rationnel d'admettre aussi, dans ce cas, que l'impôt ne devait pas être perçu ?

Le droit civil, doctrine et jurisprudence, reconnaît au préciput le caractère de convention de mariage, même lorsqu'il est exercé par la femme renonçante. On ne comprend pas pourquoi il n'en est pas de même en matière fiscale et c'est encore une anomalie de plus à signaler.

66. — Un jugement du tribunal civil de Versailles du 21 novembre 1934, (*J. Not.* 38443) a donné gain de cause à l'Administration qui soutenait que, dans le régime de la séparation de biens, la clause d'un contrat de mariage aux termes de laquelle tous les objets mobiliers garnissant les lieux occupés par les époux appartiendront de plein droit, en cas de prédécès de l'un d'eux, au survivant, constitue une libéralité pure et simple, en ce qui concerne ceux de ces objets se trouvant, au moment du décès, dans un immeuble appartenant au de cujus ou dont il est personnellement locataire. Ces objets seraient présumés appartenir au de cujus, à moins que le survivant n'établisse qu'il en est lui-même propriétaire.

Que deviennent alors, dans cette affaire, les présomptions de propriété que les époux se sont donné la peine de fixer ? Faut-il donc croire que l'Administration, qui apprécie tant pour elle-même la création de présomptions légales, ne voudrait pas admettre les présomptions conventionnelles, qui, pourtant, en vertu de l'article 1134 du Code civil, tiennent lieu de loi à ceux qui les ont créées.

Attendu, dit notamment *le tribunal de Versailles*, en

droit, que les clauses des contrats de mariage qui établissent des présomptions de propriété, ont moins pour but de régler les rapports des époux entre eux, pendant la vie commune, que de faciliter la liquidation de leurs droits lors de la dissolution du mariage. Cet attendu restreint, sans base sérieuse, et interprète bien librement les conventions des parties.

Attendu, trouve-t-on encore dans le jugement, qu'il (le survivant) ne rapporte pas la preuve que tout ou partie de ce mobilier, qui se trouvait, au moment du décès de sa femme, dans une maison appartenant à cette dernière est sa propriété personnelle.

Attendu que la dame X... est, dès lors, présumée en être propriétaire et que la clause de son contrat de mariage, aux termes de laquelle la totalité de ce mobilier appartiendra de plein droit au survivant, constitue une libéralité pure et simple au profit de son mari.

Ces attendus, trouvons-nous, font bon marché des présomptions expresses contenues dans le contrat de mariage, et les annulent par des affirmations ou par d'autres présomptions, dont la valeur n'est pas très probante.

M. Breucq, juge rapporteur, fait suivre cette décision, dans le *Journal des Notaires*, de quelques commentaires, par lesquels il pense la justifier. Il indique que la jurisprudence reconnaît la validité des clauses créant des présomptions en ce qui concerne les rapports des époux entre eux, mais qu'elle décide qu'elles ne sont pas opposables aux tiers (C. Paris, 29 janvier 1897, D. 98. 2. 151). Et il semble indiquer que l'Administration étant un tiers, ces clauses ne lui sont pas opposables.

Nous ne tenons pas ce dernier argument pour pertinent et nous nous rangeons à l'opinion de M. Pilon (*Prin-*

cipes et technique des droits d'enregistrement, tome Ier, n° 92) qui démontre que la Régie n'est pas un tiers, mais seulement une Administration chargée du recouvrement de l'impôt; elle devrait donc, sauf cas de fraude, prendre les situations juridiques telles qu'elles sont créées par les redevables et ne pas considérer comme lui étant inopposables toutes les stipulations susceptibles de lui nuire.

Admettre cette solution c'est allumer cette sorte de guerre intérieure : droit fiscal contre droit civil.

SECTION VII

Régime fiscal des reprises en deniers, après dissolution de communauté.

67. — Le régime matrimonial de beaucoup le plus répandu en France, est celui de la communauté. C'est essentiellement le régime de notre législation, puisqu'il est imposé à tous ceux qui se marient sans faire précéder leur union d'un contrat de mariage : on a alors le régime de la communauté légale. C'est aussi le régime conventionnel le plus fréquemment adopté, malgré la faveur dont jouit, depuis peu, le régime de la séparation de biens pour des raisons surtout fiscales. La communauté conventionnelle de biens comporte de nombreuses variantes, dont les principales sont la communauté de biens réduite aux acquêts, et la communauté avec clause de dotalité partielle.

A la dissolution de la communauté, qui le plus souvent a pour cause le décès de l'un des époux on se trouve en présence d'une indivision qu'il y a lieu de liquider. C'est cette liquidation qui fixera les droits de la succession de l'époux prédécédé et c'est pourquoi elle nous intéresse,

au point de vue du calcul des droits de mutation par décès.

Les biens propres des époux donnent lieu à l'action en reprise : en nature pour ceux existant encore, et en deniers pour ceux qui ont été aliénés.

Toutes les fois qu'il a été pris une somme quelconque sur les biens personnels restés propres à l'un des époux, que cette somme ait eu pour objet soit de procurer un avantage à la communauté ou de l'enrichir, soit d'acquitter une dette ou de satisfaire à une charge, dont la communauté était tenue, il y a lieu à reprise. Ces principes sont contenus dans les articles 1433 et 1470 du Code civil.

68. — Ce prélèvement des reprises des époux a donné lieu, en droit fiscal, à des solutions particulières, que nous allons examiner.

69. — Il est de règle que le mari est responsable du paiement des reprises de la femme, cette responsabilité étant la contre-partie des pouvoirs accordés au mari sur les biens communs. La conséquence est que les reprises en deniers de la femme s'exercent d'abord sur les biens communs et, en cas d'insuffisance, sur les biens propres du mari. Par contre les reprises en deniers du mari ne peuvent se prélever que sur les biens communs.

Examinons la situation suivante : après le décès d'une femme commune en biens, les reprises qu'elle serait en droit d'exercer sont très supérieures à l'actif commun, qui se trouve donc entièrement absorbé. Et le mari ne possède aucun bien propre.

La femme (ou plus exactement sa succession) a donc une créance évidemment et indiscutablement irrécouvrable. Peut-on se contenter alors d'ajouter à la succession seulement le montant des reprises, qui trouvent à s'exercer ? L'Administration l'admettait, autrefois, à la

condition que les héritiers de la femme renoncent à la créance résultant contre le mari de l'excédent de reprises sur l'actif de communauté (Sol. 15 septembre 1900). Il fallait au surplus que la renonciation soit formelle et insérée dans la déclaration même des héritiers. Néanmoins, si la créance avait été totalement omise et si l'insolvabilité était réelle, les héritiers étaient encore admis à y renoncer après le versement des droits, pour éviter le paiement sur la réclamation faite par la Régie (Sol. 13 juillet 1874, 7 déc. 1875, 9 juin 1876, 22 juin 1880).

Mais est intervenue la loi du 12 avril 1918, qui, en son article 12, a prescrit que les droits de mutation par décès seraient liquidés sur la déclaration estimative des parties, en ce qui concerne les créances, dont le débiteur se trouvera en état de faillite, de liquidation judiciaire ou de déconfiture au moment de l'ouverture de la succession. Cette loi ne faisait que réglementer une tolérance antérieure de la Régie (Cass. 4 mars 1930). La loi nouvelle n'aurait donc pas du faire revenir l'Administration à une théorie plus étroite, en ce qui concerne la créance de reprises sur un mari survivant ; c'est pourtant ce qui s'est produit !

Dès l'instant que l'époux survivant ne se trouve, lors du décès, dans aucune des situations particulières prévues par l'article 12 de la loi du 18 avril 1918, l'Administration décide que l'impôt de mutation par décès doit être assis sur la valeur nominale de la créance des reprises, c'est-à-dire sur le montant total des reprises en deniers. Elle a d'ailleurs obtenu, en ce sens, un jugement du tribunal de Beaume-les-Dames du 24 février 1921 (*R. Enr.* 7667). Et deux réponses de M. le ministre des Finances précisent encore ce point de vue (*R. M. F. J. O.*, 22 avril 1921,

Sénat, p. 986 ; R. M. F., 29 mars 1930. Ind. Enr. 1209).

Cette solution est assez choquante, car elle arrive à faire payer des droits aux héritiers sur une créance qu'ils n'encaisseront jamais, puisque tout l'actif commun a été absorbé et que leur débiteur ne possède aucun bien propre. Et la liquidation, au point de vue strictement civil, sera toute différente et la créance des reprises ne sera comptée dans la masse que pour un total égal à la valeur des biens sur lesquels elle pourra s'exercer.

Nous voilà donc en présence d'une nouvelle divergence entre droit civil et droit fiscal.

70. — Une autre règle civile, en cette matière, est l'exigibilité des reprises à compter du jour du décès, sous les régimes de communauté, et dans le délai d'un an sous le régime dotal (art. 1565 du Code civil). Quelle est la conséquence de cette règle, lorsque se produit le décès du survivant de deux époux ? Dans le cas où les reprises du prédécédé n'ont pas été payées, elles peuvent être déduites de l'actif de communauté existant, mais avec les restrictions admises en matière de passif ordinaire ; notamment si le terme d'exigibilité est échu depuis plus de trois mois, les reprises ne pourront être déduites qu'avec la production d'une attestation du créancier ; et encore, si les héritiers des deux époux sont les mêmes, la Régie prétend que l'héritier créancier ne peut fournir l'attestation (Instruction 3067, § 7 ; Lur., 8 juin 1904). On voit donc que la Régie oblige, en somme les héritiers, après un très court délai, à prouver que les reprises sont toujours dues.

Les solutions sont-elles identiques dans le cas où il s'agit des reprises du dernier survivant ? Elles devraient l'être et on l'admettait autrefois. Ainsi l'Administration reconnaissait que lorsque les reprises de la femme prédé-

cédée ont été supérieures à l'actif de communauté, au décès du mari, les reprises dont il était débiteur, ne devaient pas être déduites, s'il n'était pas établi qu'elles n'avaient pas été remboursées, puisqu'elles sont payables dès le jour de la dissolution de la communauté. Mais, par contre et inversement, lorsque c'était la femme qui avait survécu, la créance qu'elle avait possédée ne devait pas être ajoutée à sa succession, si la Régie n'était pas en mesure de prouver le non-remboursement.

Le principe qui semble se dégager de tout cela paraît être que, les reprises étant très rapidement exigibles, c'est à la partie qui veut en faire état qu'incombe la charge de la preuve de leur non-paiement.

Cette solution paraît logique ; pourtant la tendance récente de l'Administration est de faire retomber sur les redevables la charge de la preuve, quand il y a un intérêt fiscal à voir l'actif imposable augmenté des reprises.

C'est ainsi que M. le ministre des Finances a répondu que les reprises d'une veuve décédée devaient supporter les droits de mutation par décès, du moment que la succession du mari a été acceptée et que, d'autre part, il n'est intervenu entre les héritiers du mari et la veuve, aucun règlement de reprises. Voilà donc les héritiers obligés de produire un règlement de reprises. Pourtant le cas présenté à M. le ministre des Finances était très caractéristique et semblait avoir appeler une solution moins fiscale. Il s'agissait de la succession de deux époux ayant de leur vivant fait donation de tous leurs biens à leurs enfants. Le mari décède le premier et le faible actif existant était insuffisant pour payer les reprises de la veuve. Celle-ci décède ensuite et M. le Ministre décide que les droits de mutation seront perçus sur sa créance de reprises.

Le résultat est de faire payer les droits sur un actif disparu ou, dans l'espèce citée, où les reprises sont normalement représentées par les biens donnés, à assujettir ces biens à un double droit de mutation. (*Indicateur de l'Enr.*, février 1936, n° 3340).

De même, M. le ministre des Finances, dans une réponse publiée au *Journal Officiel* du 17 janvier 1936 (*Déb. Parl. Ch.*, p. 50, col. 2) indique que les reprises dues par la succession du mari prédécédé constituent un actif successoral, même s'il n'y avait aucun actif pour les régler.

Ces solutions nous semblent trop fiscales et paraissent établir, mais seulement en faveur de l'Administration, une sorte de présomption de non-paiement des reprises. Ne serait-il pas plus logique et plus conforme au droit commun de laisser à l'Administration la charge de prouver une omission, comme au cas où une créance quelconque aurait été oubliée ?

71. — Lorsque le prélèvement des reprises aboutit à diminuer la masse imposable, l'Administration exige des justifications plus strictes que celles que les époux ou leur succession pourraient être appelés à fournir dans leurs rapports entre eux. On sait que la reprise doit avoir lieu quand la communauté a eu un avantage ou un enrichissement au détriment d'un bien personnel de l'un des époux.

Sous le régime de la communauté de biens réduite aux acquêts, en cas de négociations de valeurs mobilières, sans distinction entre les titres nominatifs et ceux au porteur, la reprise est du prix de la négociation, déduction faite du prorata de revenu du terme courant.

Notons encore que le droit d'aliéner les valeurs propres à la femme n'appartient qu'à elle seule, en ce sens que

le mari ne peut les transférer sans son concours ou son consentement, même quand les titres sont au porteur ; cependant, au regard des tiers, la négociation faite par le mari seul est valable, la femme, dans ce cas, a droit à la reprise du produit de la négociation et peut en outre réclamer des dommages-intérêts pour le préjudice subi, soit la différence entre le prix de la négociation et le cours au jour de la dissolution du mariage.

Que se passe-t-il si des valeurs propres à la femme ne se retrouvent pas lors de la dissolution de la communauté, sans que l'on puisse établir avec précision ce qu'elles sont devenues ?

En pratique et comme conséquence de la responsabilité du mari, on fera exercer la reprise de l'estimation de ces valeurs dans le contrat de mariage lui-même, dans un inventaire ou tout autre titre ou dans une déclaration de succession. L'Administration ne raisonne pas ainsi : la reprise doit être du montant de l'enrichissement de la communauté, c'est donc aux redevables à apporter des preuves précises de cet enrichissement et de son importance. Pour qu'il y ait lieu à reprise ou à récompense, il ne suffit pas d'établir que le conjoint a possédé des valeurs actives ou a été chargé de dettes personnelles, il faut prouver que les sommes provenant de l'aliénation de ces valeurs ont été encaissées par la communauté, ou les dettes payées par celle-ci pendant le mariage (*Dictionnaire des impôts perçus par l'Administration de l'Enregistrement*, 3948). C'est absolument les mêmes principes qui sont développés par le *Journal de l'Enregistrement*, où on peut lire le commentaire suivant à la suite de la relation d'un jugement du tribunal civil de la Seine, du 25 juillet 1910 :

Lorsqu'une femme a fait l'apport en mariage de valeurs de bourse, dont l'estimation n'a pas valu vente à la communauté, et qu'il a été stipulé, dans le contrat, que les reprises à exercer de ce chef seraient fixées ultérieurement par le prix à provenir de la vente desdites valeurs, il est indispensable de justifier de cette aliénation pour que les reprises puissent être prélevées sur les biens de la communauté et, en cas d'insuffisance, déduites de l'actif de succession du mari prédécédé pour la liquidation des droits de mutation par décès.

Cette décision est d'ailleurs l'application du principe général, d'après lequel toute reprise doit être justifiée pour être prise en considération. (J. Enr. 28850).

Bien entendu des règles identiques seraient appliquées en ce qui concerne les récompenses, qui, lorsqu'elles sont dues par la succession de l'époux prédécédé, ont pour effet de réduire la masse imposable.

Ces solutions, très défendables en droit strict n'en sont pas moins contraires à une pratique plus tolérante et plus opportuniste suivie en ce qui concerne les rapports civils des parties entre elles. On aurait aimé voir l'Administration se conformer à cette pratique, ne serait-ce que pour éviter une divergence de plus entre la liquidation civile et la liquidation pour le calcul des droits de mutation par décès.

SECTION VIII

Preuves fiscales exigées pour la déduction du passif.

72. — Avant 1901 la règle fiscale, en matière de mutation par décès, était celle de la non-déduction des dettes et charges. Cette règle, assez choquante au point de vue

du bon sens et de l'équité, car elle arrivait à faire payer des droits sur un actif apparent mais fictif, n'avait même pas pu être strictement et rigoureusement appliquée. Il était, en effet, anormal de vouloir retenir un actif apparent tout en voulant ignorer un passif indiscutable et prouvé. Aussi on avait admis, pour la liquidation de l'impôt, la déduction de certaines charges, assez peu nombreuses et bien déterminées, notamment des sommes données entre vifs et non payées au décès du donateur, des sommes détenues par un usufruitier ou un mandataire, ou des valeurs détenues par un dépositaire.

L'article 3 de la loi du 25 février 1901 a introduit un principe entièrement nouveau, celui de la déduction des dettes pour l'établissement de la masse imposable à l'impôt de mutation par décès. Ce principe se trouve maintenant dans l'article 56 du Code de l'Enregistrement. « *Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt.* »

73. — Il ne faudrait cependant pas croire, à la lecture de cet article, que toute dette justifiée régulièrement, soit selon le mode civil, soit selon le mode commercial, pourra être déduite. Le droit fiscal a maintenu des exigences particulières et s'écarte encore sensiblement du droit commun.

74. — La seule lecture de l'article 56 du Code de l'enregistrement nous montre que la déduction est admise à la condition que la dette soit antérieure à l'ouverture de la succession et qu'elle soit établie par un titre probant.

75. — Les dettes verbales et celles pour lesquelles il

existe seulement un commencement de preuves par écrit se trouvent donc exclues du bénéfice de la déduction. Pourtant une dette verbale reconnue a bien le même caractère qu'une dette constatée par un écrit et devrait produire les mêmes effets. On conçoit cependant que la crainte de la fraude, trop facile en ce cas, ait fait écarter la solution logique et rationnelle. Mais, en ce qui concerne la dette pour laquelle existe un commencement de preuve par écrit, la divergence entre le droit commun et le droit fiscal était-elle aussi nécessaire ? Nous ne le pensons pas. On peut donc concevoir une succession grevée d'un fort passif et dans l'impossibilité de se soustraire à son paiement et qui devra pourtant les droits de mutation par décès sur la totalité de l'actif. Une succession peut donc se trouver plus ou moins imposée selon que ses créanciers auront jugé à propos ou non de se ménager contre elle des preuves écrites. On pourra penser que c'est là un critérium d'imposition bien peu rationnel !

76. — En outre, l'Administration peut exiger certaines justifications particulières telles que la production des livres de commerce du défunt ou de ses créanciers, en ce qui concerne les dettes commerciales et d'une attestation du créancier certifiant l'existence de la dette à l'époque de l'ouverture de la succession. Et le fisc a encore ici une situation privilégiée et exceptionnelle, car, toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration estime les justifications insuffisantes, n'est pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux intéressés à se pourvoir en restitution dans les deux années à compter du jour de la déclaration. Le droit civil et le droit commercial peuvent donc, pour un temps tout au moins, être mis en échec par la volonté du receveur de l'Enregistrement.

Nous venons de dire que la justification pouvait résulter de la production des livres de commerce du défunt ou de ses créanciers. Mais précisons bien qu'il doit s'agir, pour cela, d'une dette commerciale ; si le défunt était commerçant, ses registres régulièrement tenus font foi contre sa succession ; mais si le créancier seul est commerçant, le débiteur de *cujus* n'ayant pas cette qualité, la production des registres dudit créancier est inopérante. Il est en effet admis, en droit civil, que les livres de commerce d'un créancier ne peuvent faire foi contre un débiteur non commerçant. C'est la solution qui a été consacrée par le tribunal de la Seine (22 avril 1933, *J. E.*, 34738, *Indic. Enreg.*, 2754), dans une espèce où, lors de son décès, un curé était redevable d'une forte somme à un entrepreneur pour reconstruction d'une église et où cette dette n'était justifiée que par une copie collationnée du compte ouvert au défunt sur les registres de l'entreprise.

Encore faut-il, pour que les registres produits soient pleinement probants, qu'il s'agisse des livres obligatoires mentionnés aux articles 8 et 9 du Code de Commerce, c'est-à-dire le livre journal, le livre des copies de lettres et le livre des inventaires.

Il est bien admis que, si les livres obligatoires font pleinement foi contre celui qui les a tenus, quelles que soient les irrégularités, dont ils peuvent être entachés, il n'en est plus de même lorsque la dette est constatée par les livres des créanciers du défunt ; les énonciations de ces livres ne peuvent fournir, dans cette dernière hypothèse, que des présomptions de fait, ne constituant, en aucun cas, un titre complet de la dette du débiteur (art. 12 du Code de commerce).

Mais alors, les livres de comptabilité moderne tels que :

journal des achats, journal des ventes, journal de caisse, etc., vont-ils être considérés comme des livres de commerce irrégulièrement tenus ?

En fait, l'Administration de l'Enregistrement admet la déduction des dettes d'un commerçant décédé, lorsque leur existence est établie par les énonciations des livres auxiliaires du défunt, tenant lieu de livre journal, à la condition qu'ils soient cotés et régulièrement tenus et que leur ensemble puisse être considéré comme un livre journal régulièrement tenu (Rép. min. des Fin., *J. O.*, 30 janvier 1935, *Déb. Parl.*, ch., p. 270, 1.).

77. — Et de plus l'article 62 du Code de l'enregistrement donne une énumération de dettes non déductibles.

78. — Ainsi ne peuvent être déduites les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque. Ce texte crée une sorte de prescription extinctive spéciale au droit fiscal et inconnue du droit civil. La sanction est, il est vrai, peu grave et l'attestation peut facilement être obtenue du créancier.

79. — Ne peuvent encore pas être déduites les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, ou de personnes interposées. C'est là une règle absolument contraire au droit civil et dont l'importance est considérable. Ces dettes, parfaitement régulières et valables en droit civil, sont donc considérées comme inexistantes du point de vue fiscal. Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession, autrement que par le décès d'une des parties contractantes, les héritiers donataires et légataires et les per-

sonnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession. C'est un exemple frappant de renversement de la charge de la preuve. Il semblerait logique que cette dette, valable au point de vue civil, soit admise en déduction, sauf à réserver à l'Administration le droit de prouver qu'elle est fictive. C'est le contraire qui est admis : la dette est rejetée et les héritiers ont la charge de prouver sa sincérité, situation peu enviable pour les héritiers, pour peu que l'on se rappelle la difficulté des preuves en matière fiscale.

80. — Sont aussi légalement non admissibles les dettes reconnues par testament. Cette solution s'explique par la nécessité d'enlever au redevable la facilité de faire des legs déguisés, qui ne supporteraient pas de droits de mutation par décès.

81. — Les dettes hypothécaires, garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier, sont aussi exclues du bénéfice de la déduction. Nous retrouvons là une prescription extinctive conditionnelle absolument spéciale au droit fiscal. Et c'est une exception bien curieuse que celle de lier une créance à la non-péremption de l'inscription qui la garantit. C'est confondre le principal et l'accessoire et donner à ce dernier une importance et un rôle qui lui est totalement refusé en droit civil.

82. — Notre texte écarte la déduction des dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France, et de celles qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers

des Français ou envers des Sociétés ou des Compagnies étrangères ayant une succursale en France. On ne voit pas bien la raison juridique, qui fasse rejeter la déduction, dans les successions d'étrangers, de dettes contractées au profit d'étrangers ; ce texte semble inspiré uniquement par des considérations fiscales s'écartant complètement des règles civiles.

Au sujet des dettes grevant la succession d'étrangers, il a été demandé à M. le ministre des Finances si l'Administration serait fondée à refuser la déduction d'une obligation contractée par un étranger, devant un notaire français, dont la grosse serait au porteur, prétexte pris que, bien que le porteur de la grosse, lors du décès du débiteur, fût Français, le premier prêteur ait été de nationalité étrangère. Le Ministre a répondu (*J. O.*, 9 janvier 1924. *D. Parl. Ch.*, p. 10) qu'en présence des termes de la loi, la circonstance que la dette n'a pas été contractée envers un Français et n'est devenue la propriété d'un Français, que par voie de cession d'un titre au porteur s'oppose, d'une manière absolue, à ce qu'elle soit déduite de la succession du débiteur.

Cette solution est l'application littérale du texte fiscal, mais nous n'en voyons pas de justification juridique ou logique.

83. — Enfin les dettes, en capital et intérêts, pour lesquelles le délai de prescription est accompli, sont aussi déclarées non déductibles par l'article 62. Il est pourtant de règle formelle en droit civil (art. 2223) que la prescription ne peut être admise d'office et que le moyen résultant de la prescription doit être invoqué par le débiteur. Le droit fiscal est donc ici contraire au droit civil.

84. — Le tribunal de Nevers, dans un jugement du

18 novembre 1908 a donné raison à l'Administration de l'Enregistrement, qui ne voulait pas admettre la déduction d'une dette privilégiée, échue et garantie par une inscription hypothécaire périmée (*R. E.* 4.854). Comme nous l'avons déjà fait remarquer plus haut, les principes civils s'opposent pourtant à ce que l'existence d'une créance puisse être affectée par l'extinction des sûretés dont elle était munie et à ce que l'arrivée de l'échéance prévue fasse présumer la libération.

85. — Il s'est présenté un cas assez curieux dans lequel trouvait à s'appliquer la présomption de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 et pour lequel M. le ministre des Finances voulait faire jouer la loi du 25 février 1901. Un oncle avait vendu à son neveu, sous réserve d'usufruit, une maison dans laquelle l'acquéreur avait, avant le décès de son oncle, fait de très importants travaux d'amélioration.

Au décès de l'oncle, le neveu étant héritier, la maison rentrait, pour la toute propriété et pour sa valeur lors du décès, dans la succession du nu propriétaire, en vertu de la présomption de l'article 45. Et, sur une question à lui posée à ce sujet, le Ministre a répondu que le neveu, possesseur de bonne foi, pouvait se porter créancier de la succession, en vertu de l'article 555 du Code civil, mais ce, dans les conditions déterminées par la loi du 25 février 1901. (*Rép. min., J. O.*, 24 janvier 1934, *Indicat. Enreg.*, 2.720).

Il semble bien, en effet, que le titre de la dette soit dans l'article 555 du Code civil, qui traite des travaux faits par un tiers sur le fonds d'autrui. Mais la détermination de ce passif est, croyons-nous, une affaire de liquidation ; et, conformément à l'article 555, l'héritier peut choisir,

dans sa déclaration, de rembourser la valeur des matériaux et le prix de la main-d'œuvre ou la plus-value, et, dans cette dernière alternative, il lui suffit de produire un état du passif.

Il est bien regrettable que le droit fiscal, dans un but de rendement, s'écarte ainsi du droit commun. Et il serait souhaitable qu'il s'adapte au milieu dans lequel il évolue, ce qui nous vaudrait des règles plus simples et juridiquement justifiables.

CHAPITRE III

DE L'ÉVALUATION DES BIENS

86. — Dans le chapitre précédent nous avons vu les divergences et oppositions, qui ont surgi entre le droit civil et le droit fiscal, au sujet de la détermination des biens passibles de l'impôt ou de la matière imposable.

Maintenant nous allons examiner des situations où le législateur fixe une évaluation forfaitaire et arbitraire des biens imposables, qui sera très souvent fort différente de l'évaluation que les parties devront admettre dans leurs rapports privés. Comme les redevables, dans le but d'atténuer le poids de l'impôt, cherchaient à sous-évaluer les biens recueillis, le fisc s'est fait, par la loi, dispenser de toutes justifications des chiffres adoptés, autre que celle d'avoir appliqué le forfait.

Mais il en résultera parfois des situations compliquées et les justiciables comprendront difficilement qu'une liquidation, faite pour la déclaration de la succession de leur auteur, donne des résultats différents de la liquidation civile, faite pour le fournissement de leurs droits. Et c'est en cela que les règles fiscales d'évaluation sont, dans un certain sens, en opposition avec les règles du droit civil.

87. — En ce qui concerne les meubles meublants et objets dépendant d'une succession, l'Administration se trouvait particulièrement désarmée.

Pour les immeubles, l'Enregistrement tient des répertoires ou des comptes au nom de chaque redevable ; il note les prix indiqués dans les mutations à titre onéreux et peut établir des barèmes par commune et par catégorie d'immeubles. Le revenu des immeubles peut aussi être connu, soit d'après les documents cadastraux, soit d'après la valeur locative, ce qui peut aider à fixer la valeur vénale. Enfin l'Enregistrement peut avoir recours à l'expertise.

Il n'en est pas de même pour les meubles, qui font plus rarement l'objet de mutations constatées par des actes enregistrés, et il ne peut être question de fixer le revenu des meubles ni d'avoir recours aux experts.

88. — Ces difficultés font que le législateur n'a pas cru pouvoir s'arrêter à un mode unique d'évaluation.

L'article 11 de la loi du 25 février 1901 édictait que pour la liquidation et le paiement du droit de mutation par décès, la valeur de la propriété des meubles est déterminée :

1^o *Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes, passés dans les deux années du décès ;*

2^o *Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès. Cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1^{er} et dont l'évaluation serait inférieure au prix de vente ;*

3^o *A défaut d'inventaires, d'actes ou de vente, en prenant pour base 33 p. 100 de l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès ;*

4^o *Enfin, à défaut de toutes les bases d'évaluation établies aux trois paragraphes précédents par la déclaration...*

89. — Il était assez normal que les chiffres contenus

dans un inventaire soient retenus pour l'application des droits de mutation, car ils émanent des redevables ou plus exactement de l'officier-priseur choisi par eux, et ne sont pas donnés exclusivement dans un intérêt fiscal.

90. — La loi n'a pas négligé l'élément vente, qui, quoique rare en matière de meubles, peut pourtant se présenter. Mais on peut noter ici une anomalie : l'ordre rigoureux fixé par l'article 11 de la loi de 1901 cesse d'être suivi, quand le prix de vente est inférieur à l'évaluation contenue dans un inventaire. L'Administration retenait donc le mode d'évaluation qui lui était le plus favorable, sans avoir pour cela aucune raison vraiment juridique.

91. — Le législateur s'est encore avisé que les meubles faisaient l'objet d'un contrat très répandu et pour lequel un chiffre était fixé, chiffre qu'en l'espèce le redevable n'avait pas intérêt à diminuer : le contrat d'assurances. Aussi, à défaut d'autres éléments, les polices d'assurances sont retenues pour aider à la fixation de la valeur imposable du mobilier.

92. — Enfin et par une suspicion assez explicable, la déclaration estimative des redevables n'était retenue qu'en dernier lieu.

93. — L'article 20 de la loi du 30 juin 1923 est venu modifier et aggraver le système de la loi de 1901. Le prix exprimé dans les actes de vente est retenu en premier rang. L'évaluation faite dans les contrats d'assurances vient en second rang, mais c'est en prenant pour base 60 p. 100 de l'évaluation au lieu de 33 p. 100. L'inventaire ne vient plus qu'en troisième rang, mais peut servir de base s'il est dressé dans les cinq années du décès. La déclaration estimative des redevables n'est toujours admise qu'en dernier lieu et à défaut des autres éléments légaux.

Notons cependant que la loi du 30 juin 1923 (art. 20), en plaçant en second lieu des modes d'évaluation le forfait de 60 p. 100 du capital porté dans une police d'assurance, moins de dix ans avant l'ouverture de la succession, a cependant réservé la preuve contraire.

Nous avons déjà eu plusieurs fois l'occasion de remarquer qu'en matière d'Enregistrement, à cause de la nécessité d'employer la procédure écrite, la preuve contraire souvent réservée était très difficile à administrer. Dans le cas qui nous occupe, l'estimation contenue dans un inventaire pourrait-elle constituer un des éléments de la preuve contraire autorisée ? Il semble bien que le texte ne le permettait pas, car en fixant l'ordre rigoureux des bases d'évaluation, il précise que l'estimation contenue dans un inventaire n'est retenue « *qu'à défaut d'actes de vente ou d'assurance* ». Si donc il existe des actes de vente ou d'assurance, l'inventaire n'aurait pas dû être pris en considération, ni en faveur de la Régie, ni contre elle.

Pourtant, dans un cas où les évaluations de l'inventaire étaient supérieures au forfait résultant de la police d'assurance, l'Administration de l'Enregistrement a prétendu percevoir les droits d'après la prise des biens inventoriés. Pour elle, l'inventaire suffisait à faire la preuve contraire réservée par le texte, et elle y voyait même une sorte d'aveu des redevables. L'affaire s'étant plaidée, la question a été résolue dans un sens favorable à la Régie, par un arrêt de la Chambre des requêtes, du 29 février 1932 (D. H. 1932. 186. *Gaz. Pal.*, 1932. 1. 716), qui décide que la disposition légale « *sauf preuve contraire, ne comporte ni distinction, ni restriction, qu'elle autorise l'Administration et les redevables, à prouver l'insuffisance ou l'excès du chiffre forfaitaire de la police par tous modes de preuve* ».

compatibles avec la procédure écrite suivie en matière d'enregistrement et notamment par un inventaire, sincère et régulier, ne fût-il appuyé par aucun autre élément de preuve... »

L'Administration, comme on le voit, tenait donc là une arme à deux tranchants, pouvant être retournée contre elle.

Toutefois prenons bien garde que c'est seulement à titre de preuve contraire que, dans ce cas, l'inventaire était admis. La règle posée par l'arrêt ne soulevait aucune difficulté, quand le montant de la prisée était plus élevé que le forfait tiré de l'assurance, puisqu'on voulait y voir un aveu des redevables ! Mais au contraire, quand la règle pouvait être invoquée en faveur des redevables, l'inventaire devait être sincère et régulier. Mais à qui appartenait-il de démontrer cette sincérité ? Sans doute aux redevables qui devaient complètement apporter la preuve contraire. L'Administration avait décidé que l'inventaire pour être admis devait être complètement terminé et ne pas se borner à une première séance, avec simple prisée du mobilier. Un inventaire ainsi établi et sans analyse des papiers semblait trop fait pour les besoins de la cause et devait être rejeté par les agents de l'Enregistrement.

Mais l'Administration, peu satisfaite de cette décision judiciaire, qui ne lui donnait satisfaction que sur un point, s'est empressée de proposer au Parlement l'adoption d'un texte qui lui serait plus favorable. Des deux termes de la thèse admise par la Cour, elle a retenu le premier : l'estimation de l'inventaire doit être prise pour base, quand elle est supérieure aux 60 p. 100 du capital assuré. Mais elle a fait rejeter le second : l'estimation contenue dans un

inventaire ne peut servir à administrer la preuve contraire quand cette estimation donne un chiffre moins élevé que celui résultant de l'assurance. C'est l'article 88 de la loi du 31 mai 1933, qui consacre ces solutions.

Nous voyons là un exemple caractéristique d'un mode de légiférer, au jour le jour, qui a tendance à devenir de plus en plus courant. Il faut cependant déplorer que nos législateurs, poussés par des considérations purement budgétaires ou pratiques, fassent litière de tout principe juridique.

94. — Cette obligation de déclarer le mobilier pour une valeur égale à 60 p. 100 du capital, pour lequel il est assuré, aboutit parfois à des résultats choquants. C'est ce qui se produit notamment quand une personne âgée décède ne laissant qu'un mobilier vétuste, et ayant pour héritiers des neveux ou nièces ou parents plus éloignés, alors qu'elle a négligé de faire modifier les chiffres d'une ancienne assurance, ou qu'elle a laissé le représentant de la compagnie d'assurance les fixer lui-même. Par le jeu du forfait et des lourds tarifs de mutation par décès, le mobilier recueilli peut supporter des droits supérieurs à sa valeur vénale réelle.

Les héritiers n'ont, dans ce cas, que la ressource de faire une vente aux enchères et ils y recourent assez fréquemment, dans le seul but d'économie fiscale. Il arrive même souvent qu'ils puissent racheter en grande partie le mobilier vendu et fassent encore une économie de droits très appréciable, même en ajoutant le droit de mutation à titre onéreux et les frais de vente, au droit de mutation par décès calculé sur le prix de vente.

Le cas s'est présenté aussi, où l'héritier dans l'impossibilité de faire la preuve contraire, a préféré renoncer à

une succession ne comportant qu'un mobilier exagérément assuré ; et l'Administration, qui réclamait l'application du forfait n'a pas jugé à propos de faire déclarer la succession vacante ; l'actif, très minime, et les droits ont été perdus pour tout le monde.

95. — L'article 20 de la loi du 30 juin 1923, a ajouté à l'article 11 de la loi du 25 février 1901, une disposition qui forme maintenant la fin du paragraphe 4 de l'article 52 du décret de codification du 27 décembre 1934 : *toutefois, pour les meubles meublants, la valeur imposable ne pourra être inférieure à 5 p. 100 de l'ensemble des autres valeurs mobilières ou immobilières de la succession, sauf preuve contraire.*

Ce texte, c'est évident, a eu pour but d'éviter et de prévenir les dissimulations de mobilier, quand aucun des modes d'évaluation forfaitaires que nous venons d'énumérer ne trouve son application. Mais il est si exorbitant et si contraire aux principes essentiels du droit, qu'il rentre parfaitement dans le cadre de notre étude. Il est même impossible d'invoquer pour le légitimer la théorie de l'apparence, car c'est ici plutôt la non-apparence ou le défaut d'apparence, qui sert de fondement. Tout au plus peut-on invoquer en faveur de cet étrange forfait une sorte de « *plerumque fit* », en vertu de laquelle une moyenne a été arbitrairement fixée et ce qui n'était qu'habitude est devenu applicable dans tous les cas.

Combien il est difficile de faire comprendre à des redevables, souscrivant une déclaration de succession, qu'une évaluation est nécessaire pour le mobilier, même quand le défunt n'en possédait pas ! L'affirmation de sincérité qui doit terminer la déclaration de succession semble à plus d'un, pleine d'une ironie assez amère.

96. — Mais, direz-vous, la preuve contraire est réservée. C'est une fois de plus l'occasion de rappeler que cette preuve est très difficile à produire. Elle ne peut résulter ni d'une enquête, ni d'un témoignage, incompatibles avec la procédure écrite seule admise en notre matière. Il ne reste donc plus à la disposition des héritiers, que la preuve littérale ou les présomptions. Cette évaluation forfaitaire est tellement anormale qu'elle a provoqué bien des réactions ; aussi les présomptions ont-elles, très souvent, été invoquées contre elle, souvent aussi elles ont été rejetées.

Ainsi l'exigibilité de l'impôt a été consacrée dans une espèce où le contrat de mariage des époux, adoptant le régime de la séparation de biens, reconnaissait à la femme la propriété des meubles trouvés au domicile conjugal lors du décès du mari (R. M. F. J. O. 8 août 1936). Nous avons déjà vu, sous la section 6 du chapitre deuxième de la présente partie que l'Administration tend à considérer comme ne lui étant pas opposables les clauses de préciput, de partage inégal ou de présomptions de propriété insérées dans des contrats de mariage. Il semble pourtant bien que, dans le cas qui nous occupe, la preuve était bien faite qu'il ne dépendait pas de meubles de la succession.

Le cas s'est aussi présenté, où la défunte, mariée sous le régime de la communauté légale, n'avait reçu aucun don ni legs de mobilier, sous la condition que ce mobilier serait exclu de la communauté, et où les successibles avaient renoncé à ladite communauté. Il apparaît bien que l'absence de mobilier dépendant de la succession était alors indiscutablement démontrée. Pourtant M. le ministre des Finances a conclu dans ce cas à l'exigibilité de l'impôt sur un forfait de 5 p. 100 (Rép. M. F., Sén., *Déb. Parl.*, J. O., 8 février 1928, p. 135).

La même solution a encore été admise, dans une succession où le mari prémourant avait institué, par convention de mariage, sa femme propriétaire de tout le mobilier commun (Rép. M. F., Ch. *Déb. Parl. J. O.*, 1 août 1928, p. 2458. 2 ; et 29 mars 1930, p. 1388. 3).

Cette solution a aussi été celle de l'Administration, dans une espèce où les époux avaient adopté le régime de la communauté en stipulant que le survivant aurait droit à la propriété de toute la communauté mobilière et de la moitié de la communauté immobilière, ainsi qu'à l'usufruit à titre de convention de mariage de la seconde moitié de la communauté immobilière, et où la succession ne comportait, en fait, au décès du prémourant que les droits de ce dernier dans la communauté immobilière, à l'exclusion de tout bien propre (Rép. M. F., Sén., *Déb. Parl., J. O.*, 13 janvier 1933, p. 21,1⁰).

Et il en a encore été de même dans un cas où la communauté se trouvait entièrement absorbée par les reprises de l'époux survivant, y compris le mobilier (Rép. M. F., Ch., *Déb. Parl., J. O.*, p. 3994, 1).

Toutes ces solutions sont particulièrement choquantes et parfaitement contraires aux règles du droit civil. Elles sont au surplus illogiques, car dans les espèces que nous venons d'énumérer ce n'est pas, croyons-nous, le forfait de 5 p. 100 qui devrait être appliqué. Il est en effet vraisemblable que, dans ces cas, le mobilier attribué à l'époux survivant était assuré contre les risques de l'incendie et c'est une déclaration d'après le capital assuré que l'Administration aurait dû exiger. Et, si dans les deux ans le mobilier en question vient à être vendu, ne faudra-t-il pas acquitter sur le prix de vente les droits de mutation par décès ? Et on arrivera ainsi à faire payer aux héritiers

des droits calculés sur le prix d'une vente, qui n'aura pas été consentie par eux !

On voit ainsi les inconvénients qu'il peut y avoir à s'écarter délibérément, en matière fiscale, des règles du droit civil. Les droits finissent par être perçus sur un actif inexistant.

97. — L'application des forfaits légaux n'est, au surplus, pas toujours facile. Ainsi en est-il quand, dans les deux ans du décès, une fraction seulement du mobilier assuré a fait l'objet d'une vente publique. Dans une réponse (Q. 13 754. *J. O.* du 23 décembre 1927. *Déb. Parl. Ch.*, p. 4103), M. le ministre des Finances a indiqué que, dans ce cas, si les meubles assurés et non vendus aux enchères publiques n'étaient pas évalués distinctement dans les contrats d'assurances, il appartenait aux successeurs de ventiler, sous le contrôle de l'Administration, la valeur pour laquelle ils étaient assurés.

Le même genre de difficulté se présente lorsqu'une partie seulement du mobilier est assurée contre l'incendie. Sur une question relative à cette situation, il a été répondu par M. le ministre des Finances :

La valeur des meubles meublants, dont il s'agit, doit être déterminée par la déclaration estimative des parties ; toutefois la valeur imposable de l'ensemble des meubles meublants assurés et non assurés ne pourra être inférieure à 5 p. 100 de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, sauf preuve contraire, (Q. n° 14 063, *J. O.*, 18 janvier 1928 ; *Ch., Déb. Parl.* p. 109, col. 3).

On voit qu'il n'apparaît pas un principe très net de ces réponses et qu'en voulant simplifier à l'excès la loi

fiscale aboutit cependant à des situations passablement compliquées.

98. — L'article 70 du Code de l'Enregistrement nous offre un autre exemple de disposition spéciale au droit fiscal et négligeant volontairement les principes de droit commun. Il s'agit de la fixation de la valeur de la nue propriété et de l'usufruit.

En droit civil, la valeur de la nue propriété ou de l'usufruit ne saurait faire l'objet d'aucune tarification rigide, car il entre dans la fixation de cette valeur un élément aléatoire ou un élément d'appréciation personnelle, que seules les parties contractantes peuvent déterminer. Aussi quand un conflit judiciaire s'élève en cette matière et qu'il s'agit de fixer la valeur de la propriété ainsi démembrée, les tribunaux cherchent à s'entourer du plus grand nombre possible d'indices, dont ils s'inspirent plus ou moins : âge et état de santé de l'usufruitier, barème des compagnies d'assurances ou tables de mortalité et tous autres éléments, dont les parties ont pu tenir compte. Les jugements sont donc rendus d'après chaque cas d'espèce.

Le droit fiscal, au contraire, pour des raisons pratiques et pour faciliter la perception, a fait classer tous les nus propriétaires ou usufruitiers par catégories fixes, en ne tenant compte uniquement que de leur âge. Pour le payement des droits, l'évaluation est faite pour les échanges et les transmissions entre vifs à titre gratuit ou celles qui s'opèrent par décès, de la manière suivante : si l'usufruitier a moins de vingt ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et

augmentée pour la nue propriété d'un dixième pour chaque période de dix ans, sans fraction. A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété.

99. — Le même mode d'évaluation fiscale est appliqué pour les droits d'usage et d'habitation. Les droits sont liquidés, d'après la doctrine administrative, sur les mêmes bases que s'il s'agissait d'un usufruit (Sol. du 4 septembre 1902. Instr. 2 099, § 2).

100. — Les constitutions de rentes viagères à titre gratuit sont, elles aussi, tarifées d'après des barèmes fixés à forfait, et qui ne tiennent aucun compte de l'élément personnel, qui est pourtant prépondérant en ces matières. La valeur est déterminée, pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel à *raison d'un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et de dix fois la rente viagère ou la pension, quel que soit le prix stipulé pour le transport ou l'investissement* et sans distinction entre les rentes viagères et pensions créées sur une ou plusieurs têtes (C. Enreg., art. 41, § 1^{er}).

Également lorsque l'usufruit du conjoint survivant a été converti en rente viagère, antérieurement à la déclaration de succession, le droit de mutation par décès dû par l'époux survivant est liquidé sur le capital par dix de la rente viagère qui lui est attribuée (*Instr.* 2 886, § 9, Seine, 12 décembre 1902 ; *Instr.* 3 122, § 4).

101. — Toutes ces tarifications forfaitaires ne sont pas sans inconvénients.

Outre que les barèmes ne tiennent aucun compte des éléments personnels, qui ont servi aux parties à fonder leurs accords, les tranches sont fixées trop grossièrement.

Et ainsi un impôt très lourd se trouve frapper les redevables presque au hasard ; certains seront peut-être favorisés, alors que d'autres seront trop imposés. On ne peut pas voir là un système fiscal bien rationnel.

L'application de ces lois, fixant des forfaits pour l'évaluation des biens transmis par décès, peut paraître simple. Elle a pourtant donné lieu à des difficultés sur le point de savoir sous quel régime tel ou tel bien devait être placé.

102. — On a hésité pour les voitures automobiles et beaucoup se sont demandé si ces véhicules rentraient bien dans les précisions de l'article 52 du Code de l'enregistrement, qui fixe les modes de détermination des biens meubles. La théorie administrative a fini par se fixer et considérer qu'une voiture automobile doit être évaluée comme tous les autres biens meubles. (R. M. F., *J. O.* du 11 mars 1931. *Déb. Parl.*, Sénat, p. 275, et *J. O.* du 14 novembre 1931. *Déb. Parl.*, Ch., p. 3867.) La même solution, conforme aux principes de droit civil, s'applique aux vins en caves. (R. M. F., *J. O.* du 13 janvier 1933. *Déb. Parl.*, Ch., p. 25.)

103. — En ce qui concerne le matériel agricole, M. le ministre des Finances, dans une réponse parue au *Journal Officiel* du 26 février 1932 (*Déb. Parl.*, Ch., p. 847) expose une doctrine absolument conforme aux principes généraux du droit : *Lorsque le matériel agricole a été placé par le propriétaire du fonds pour le service et l'exploitation de ce fonds, il est immeuble par destination et doit être soumis à l'impôt de mutation par décès, d'après les règles spéciales aux immeubles. Lorsqu'il présente au contraire un caractère mobilier, sa valeur doit être déterminée pour le paiement de cet impôt, conformément à l'article 20, n° 2, de la loi du 30 juin 1923.* Et il avait

toujours été de règle que, pour les immeubles par destination tels que les cheptels, il n'y avait pas lieu de fournir, en ce qui les concerne, une évaluation, article par article, distincte de celle des immeubles par nature, auxquels ils sont attachés et avec lesquels ils se confondent. (R. E., 10126). Pourtant une réponse ministérielle du 7 mars 1934, est en sens contraire (*J. O.*, 7 mars 1934, Sénat, *Déb. Parl.*, p. 366). Mais c'est la seule réponse que nous connaissions en ce sens. Si cette dernière solution triomphait ce serait une atteinte de plus portée par le droit fiscal au droit civil.

Pourtant c'est une semblable solution que l'Administration a fait triompher devant le tribunal civil de Bernay, le 4 juin 1934 (*Journal des Notaires*, 1934, art. 38867). Dans cette espèce l'Administration entendait percevoir les droits de mutation par décès sur la valeur des récoltes en terre au moment du décès, immeubles par destination, et tenir compte, pour déterminer la valeur de ces récoltes, du prix moyennant lequel elles avaient été vendues aux enchères publiques, dans les deux années de l'ouverture de la succession. Et le tribunal a consacré ces solutions, en faisant remarquer que le législateur n'a pas consacré de règles fiscales spéciales concernant ces sortes de biens, en cas de transmission par décès et que ce sont donc celles formulées dans l'article 1^{er} de la loi du 27 mars 1917 et dans l'article 11 de la même loi, modifiée par la loi du 30 juin 1923, qui s'appliquent à tous les immeubles, aussi bien aux immeubles par destination qu'aux immeubles par nature, qui doivent les régir. Remarquons cependant, qu'aux termes de l'article 520 du Code civil, les récoltes et fruits pendants par branches et par racines sont immeubles par nature, tant qu'ils sont adhérents au sol et

font donc corps avec l'immeuble. Or les lois fiscales citées ne font pas de disjonction entre les récoltes encore en terre, ou les fruits pendants, et la terre qui les porte. Si la séparation n'a pas été réalisée avant le décès, les immeubles par nature ne sauraient être considérés isolément. De plus, l'impôt sur les successions frappe les immeubles sans considérer aucunement leur revenu. Il s'en suit donc que la récolte de l'année encore pendante au jour du décès ne peut être considérée distinctement de l'immeuble frugifère, dans son ensemble. Même pour un fermier, qui n'a pas de droit acquis à une partie de la récolte, puisqu'il s'agit de fruits naturels, qui ne s'acquièrent que par la perception, avant l'enlèvement des fruits, il n'y a qu'une espérance. Et une adjudication postérieure au décès ne peut pas changer rétroactivement le caractère que les biens avaient au moment de ce décès. Le tribunal a donc, à notre sens, dans un but fiscal, fait une fausse application des règles fondamentales du droit civil sur la classification des biens.

104. — Et si l'on examine attentivement la rédaction de l'article 52 du Code de l'enregistrement on constate qu'il renferme deux termes voisins, mais cependant différents. Le premier alinéa fixe que la valeur des meubles est déterminée comme nous l'avons vu. Mais par contre le deuxième alinéa du paragraphe 4 précise : *toutefois, pour les meubles meublants, la valeur imposable ne pourra être inférieure à 5 p. 100 de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession*. Cette expression « meubles meublants » est beaucoup plus restrictive que l'expression générique « meubles ». Pour de nombreux objets des divergences ont pu surgir entre l'Administration et les contribuables. L'article 534 du Code civil indique

bien que les mots « meubles meublants » ne comprennent que les meubles destinés à l'usage et à l'ornement des appartements, comme tapisseries, lits, sièges, glaces. pendules, tables, porcelaines, et autres objets de cette nature. Et il précise encore que seulement les porcelaines, qui font partie de la décoration d'un appartement, sont comprises sous la dénomination de meubles meublants. La distinction entre ces catégories de meubles est parfois assez délicate à faire. C'est ainsi qu'il a été demandé à M. le ministre des Finances si, pour l'application du forfait de 5 p. 100 dans les déclarations de succession, une batterie de cuisine et une lessiveuse, comprises dans l'état du mobilier souscrit par les héritiers peuvent être considérées comme des meubles meublants. La réponse fut négative (*J. O.* du 12 janvier 1934. *Déb. Parl.*, Sénat, p. 32). On peut s'en étonner, car les objets en question semblent bien être affectés à l'usage d'un appartement. Là encore, peut-on croire, l'influence fiscale a dominé les principes du droit civil. Il serait pourtant souhaitable que, par une interprétation bienveillante, l'Administration atténue, autant que possible, la rigueur de forfaits imposés aux redevables.

CHAPITRE IV

DU PARTAGE

105. — L'article 883 du Code civil pose le principe que le partage est un acte déclaratif ou rétroactif en édictant que *chaque cohéritier est censé avoir toujours été seul propriétaire des biens mis dans son lot et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession*. Chaque cohéritier est censé avoir été propriétaire de son lot, rétroactivement, dès le jour du décès ; l'attribution qui lui a été faite n'a eu pour résultat que de fixer ou déclarer le droit qui lui appartenait virtuellement. Cette conception, spéciale à notre droit civil, en est une des plus essentielles.

La théorie romaine était tout autre et présentait le partage comme un acte translatif et attributif. Les héritiers étaient censés avoir fait entre eux un échange de parts indivises : chacun d'eux avait cédé aux autres la part qu'il avait dans leurs lots et avait reçu à la place, celle que les autres possédaient dans le sien.

Le principe consacré par notre droit civil fut adopté par la jurisprudence, pour la première fois, par un arrêt du 8 janvier 1569 (Louet, lettre H, somm. 11, nos 2 et 3). D'autres arrêts le suivirent. Cette jurisprudence était due à l'influence des écrits du célèbre jurisconsulte Doumoulin.

106. — En droit fiscal, il avait été admis de tout temps que les droits de Lods et de ventes n'étaient pas dus à raison d'un partage en nature pur et simple. Mais lorsqu'il y avait partage avec soulte ou licitation d'un bien indivis les droits étaient perçus sur ce qui excédait la part virile de l'héritier attributaire du lot le plus fort et débiteur de la soulte.

Puis, le droit civil ayant évolué, le droit fiscal appliqua immédiatement la nouvelle théorie et, en 1850, l'article 80 de la Coutume de Paris fut modifié pour exonérer du droit de lods et ventes l'héritier ayant acquis sur licitation des parts de ses cohéritiers. La jurisprudence développa même le principe posé et par un arrêt de juillet 1586 (Louet, lettre L, somm. 3, n° 1), décida que l'existence d'une soulte n'entraînerait pas le paiement des ventes et enfin par un arrêt du 3 mars 1587 décida qu'il ne serait dû aucun droit de lods et ventes ou autres profits seigneuriaux, quand l'un des cohéritiers se portait adjudicataire, même si des étrangers étaient admis à la licitation (Dumoulin n'allait pas jusqu'à cette conséquence extrême).

On voit qu'à cette époque le fisc n'hésitait pas à adopter les solutions du droit commun, quand bien même elles ne lui étaient pas favorables.

Le droit civil moderne n'a pas modifié le principe posé dans l'article 883 du Code civil ; le droit fiscal, au contraire, a suivi une orientation toute différente.

107. — La loi du 22 frimaire an VII n'assujettissait au droit proportionnel que les actes emportant mutation. Les partages de biens meubles et immeubles étant simplement déclaratifs de propriété avaient été soumis à un droit fixe, par l'article 68, § 3 de cette loi. Sans rien modifier au principe, mais avec assez peu de logique, la loi

du 27 février 1872, article 1^{er}, a frappé les partages d'un droit gradué ; ce droit a été transformé en un droit proportionnel réduit, par la loi du 28 avril 1893, droit qui a été augmenté successivement par la loi du 22 avril 1905, article 4, puis par la loi du 29 juin 1918, article 15. Le droit fiscal n'était déjà plus dans la logique du système de la loi de frimaire qui ne faisait supporter qu'un droit fixe aux actes déclaratifs.

Mais déjà la loi du 22 frimaire an VII, article 69, avait frappé la licitation et les soultes d'un droit proportionnel d'enregistrement.

Les licitations et soultes de partage des biens meubles étaient assujetties aux mêmes droits d'enregistrement que les mutations à titre onéreux des biens meubles ; l'article 24 de la loi du 23 juin 1920 porte ce droit de 2 à 5 p. 100. Le principe de l'apparence avait donc triomphé en cette matière.

Mais, comme un hommage à la règle de l'effet déclaratif du partage, une différence entre les tarifs de mutation à titre onéreux et de licitation ou partage avec soulte subsistait pour les immeubles avant 1925 ; les licitations ou soultes d'immeubles supportaient un droit inférieur de 2 p. 100 au droit de mutation à titre onéreux ; cette différence de 2 p. 100 représentait le droit de transcription, qui ne devenait exigible que lors de la présentation volontaire de l'acte de licitation à la formalité de la transcription.

108. — Par l'article 41 de la loi du 13 juillet 1925, le législateur est venu renverser le principe civil, qui ne voit dans le partage qu'un acte déclaratif, sur la simple et surprenante affirmation qu'il n'y avait « aucune raison » de traiter les licitations et les partages avec soulte autre-

ment que les ventes. L'article 41 en question contient la disposition suivante : *Est porté à 10 p. 100, avec addition de deux décimes... le droit établi par l'article 25, troisième alinéa de la loi du 25 juin 1920, sur les parts et portions indivises de biens immeubles, acquises par licitation, et sur les retours de partage des biens immeubles.* En somme ce texte supprime toutes différences entre les mutations à titre onéreux d'immeubles et les licitations ou les attributions d'immeubles avec soultes.

109. — Depuis, deux lois fiscales ont augmenté les droits de mutation et par là même ont rendu plus criantes encore les injustices créées par les lois antérieures. Nous voulons parler de la loi du 4 avril 1926, dont l'article 30 porte à 15 p. 100 les droits d'enregistrement sur les ventes et, par voie de conséquence, sur les soultes de partage et prix de licitation, et de la loi du 3 août 1936, dont l'article 18 établit une taxe exceptionnelle et complémentaire de première mutation.

Ces tarifs trop élevés ont été successivement abaissés depuis et, en dernier lieu, ils ont été fixés, temporairement (?) à 8 p. 100 et 3 p. 100 par le décret du 28 août 1935 prorogé par les lois du 25 mars 1936 et du 24 décembre 1936. Souhaitons, au passage, que ce provisoire, comme il est assez habituel, demeure définitif.

110. — Dans une étude magistrale parue dans le *Recueil Hebdomadaire de la Jurisprudence Dalloz*, du 2 décembre 1936, page 41, M. Savatier, professeur à la Faculté de Droit de Poitiers, a fait une critique très judicieuse de la loi de 1925.

L'antinomie entre le droit civil et le droit fiscal est flagrante, puisque le partage avec soulte et la licitation,

qui restent des partages au point de vue civil, sont des ventes au regard de l'Enregistrement.

Et cela est d'autant plus regrettable qu'aux termes de l'article 815 du Code civil, nul n'est tenu de rester dans l'indivision et que par conséquent lorsqu'il y aura, dans une succession, des fonds de commerce ou des immeubles difficilement partageables en nature, il faudra nécessairement un partage avec soulte ou une licitation. Et, dans cette dernière situation, absolument indépendante de leur volonté, les héritiers paieront sur les mêmes biens le droit de mutation par décès et le droit de mutation entre vifs. Et nous avons vu quel taux élevé ce dernier droit peut atteindre !

Les plus fréquemment et les plus lourdement frappés seront les mineurs et interdits, auxquels la loi impose, sous prétexte de protection, le partage judiciaire, avec la licitation. (articles 466 et 827 du Code civil). Les membres de famille nombreuses seront aussi souvent atteints par ces droits à deux échelons.

Ainsi se trouve violée la maxime traditionnelle « non bis in idem ».

Suivant le hasard de la composition des héritages, qui consisteront en biens meubles ou immeubles facilement partageables ou non, les héritiers seront plus ou moins imposés.

On voit ainsi que cette règle fiscale pousse les héritiers à morceler les immeubles, dans le but d'éviter les droits de soultes ou de licitations. Ce résultat n'est-il pas choquant, à notre époque où le remembrement préoccupe tant nos législateurs ?

111. — Signalons encore la complexité et les difficultés que, dans bien des cas, l'application de la taxe de première

mutation sur les soultes et licitation va entraîner pour les partages. Certains biens partagés se trouveront avoir supporté la taxe complémentaire, mais les autres seront menacés de la perception dès qu'ils seront aliénés par l'attributaire. La valeur d'échange de ces derniers biens se trouvera réduite, alors que leur valeur d'usage restera intacte. Et alors, comment les estimer ? D'après leur valeur d'usage ou d'après leur valeur d'échange ? Pour M. Savatier, le mieux est de recourir à une cote mal taillée qui diminuera plus ou moins l'estimation normale, selon que le bien paraît devoir être conservé ou non par l'attributaire.

112. — Il faut noter que la loi a exonéré du paiement de cette taxe de première mutation, les *vente ou licitation de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits*. Et la doctrine administrative s'est rangée à l'opinion de nombre d'auteurs pour exonérer de cette taxe les licitations judiciaires, dans lesquelles sont intéressés ensemble des mineurs et des majeurs, pour le motif que l'exemption se fonde sur le caractère forcé de la vente en justice, à laquelle les majeurs ne peuvent pas plus échapper que leurs copartageants mineurs. Le législateur a estimé que les formalités judiciaires entraînaient par elles-mêmes un surcroît de frais et qu'il ne fallait pas encore les grever de cette lourde taxe.

113. — L'antidote de ces dispositions fiscales est le testament. « Les soultes ou indemnités de licitation, si durement frappées dans le partage lorsqu'il est l'œuvre des héritiers, sont immunisées lorsque le de ejus opère lui-même, sous forme de legs, la division de ses biens entre ses successeurs présomptifs. Elles se transforment alors, en effet, en charges imposées aux légataires des

biens plus importants, charges les astreignant au paiement de sommes déterminées aux autres légataires. Or si ces derniers doivent payer les droits de succession sur l'émolument de leurs charges, les premiers sont autorisés à déduire les mêmes charges, pour le calcul des droits de succession dus par eux. »

Il ne faut pas manquer d'indiquer les difficultés que ce procédé présente par suite de l'instabilité et l'incertitude de la valeur des biens. Cette difficulté d'estimer les biens, en francs papiers n'a pas diminué, on en conviendra, depuis ces dernières années. Certes le testateur peut laisser à des experts le soin de fixer le montant des charges, procédé qui est licite, même s'il y a des mineurs parmi les héritiers.

Signalant que quantité de personnes, soit ignorance, soit timidité, soit négligence, continueraient à mourir intestat, ou à laisser des testaments incomplets ou irréguliers, que d'autres seraient paralysées par diverses circonstances, telles que leur minorité, M. Savatier espérait cependant voir les testaments se multiplier. La pratique permet, je crois, de répondre que cet espoir a été déçu. La préoccupation d'éviter les droits de soulte ou de licitation n'a que rarement fait éclore des dispositions testamentaires.

Une fois de plus, conclut M. Savatier, la fiscalité risque de fausser le jeu normal du droit civil.

114. — Mais M. Pilon, dans son livre « Principes et technique des Droits d'Enregistrement » (tome I, n° 373) émet une opinion contraire à celle que nous venons d'exposer et voit, dans ce domaine, un désaccord seulement apparent avec le droit civil. Il explique qu'en droit civil, si le copartageant est censé avoir toujours été proprié-

taire des biens faisant partie de l'indivision qui lui sont attribués par le partage, il est admis également que l'effet déclaratif ne s'applique pas à la soulte. Ce qu'un copartageant reçoit, à titre de soulte, ne peut être considéré comme étant reçu du défunt lui-même. Il serait donc logique, d'après M. Pilon, au point de vue fiscal, de ne pas appliquer à la soulte l'effet déclaratif.

Nous nous demandons timidement, étant donné la haute compétence de M. Pilon, si celui-ci n'a pas été abusé par une fausse apparence. Les droits d'enregistrement frappent, en effet, non pas le prix ou la soulte, mais les biens, qui en sont la contre-partie. Si c'est la soulte elle-même qui est frappée, le taux des droits serait invariable, et pourtant l'Administration admet que la soulte donne ouverture au droit à titre onéreux applicable, soit aux meubles, s'il s'agit d'un partage mobilier, soit aux immeubles, s'il s'agit d'un partage immobilier, et que l'imputation de la soulte se fait d'après les stipulations des parties, ou, lorsqu'elles gardent le silence, de la manière qui leur est le plus favorable (Instr. 342). Bien mieux, la soulte ne doit servir de base à la perception que parce qu'elle est censée correspondre, dans la plupart des cas, exactement à la plus-value du lot, qui la supporte. Le droit de mutation se calcule sur la soulte exprimée, si celle-ci est supérieure à la plus-value ; si elle est inférieure à la plus-value, c'est sur cette dernière que la perception est effectuée, en tenant compte du mode d'imputation admis. Et, au surplus, le débiteur des droits de la soulte est l'attributaire du lot présentant une plus-value et qui reçoit, par conséquent, plus que sa part de biens héréditaires. Ce sont donc, à notre sens, les biens héréditaires eux-mêmes qui servent à l'assiette de la perception et

nous ne voyons toujours pas pourquoi la règle du droit civil, en vertu de laquelle ils sont attribués par un acte déclaratif, est mise en échec par le droit fiscal.

115. — Des anomalies peuvent en notre matière être relevées dans les thèses que l'Administration soutient et à fait triompher.

Aux termes de la fameuse Instruction n° 342, que nous venons de rappeler, lorsque la soulte peut porter sur des valeurs différentes, elle doit être appliquée de la manière la plus favorable aux parties, lorsque celles-ci n'ont pas réglé elles-mêmes l'imputation. Très souvent, dans les donations à titre de partage anticipé, outre les biens existant réellement en nature, la créance de la mère pour ses reprises est comprise dans la masse à partager. Cette façon de faire peut aussi se présenter dans un partage ordinaire quoique plus rarement. Si le copartageant débiteur de la soulte a dans son lot, tout ou partie de cette créance de reprises, pourra-t-il faire porter l'imputation sur ces reprises ?

Dans une solution du 12 février 1883, la direction générale de l'Enregistrement admettait l'affirmative. Bien que la créance donnée aux débiteurs, porte cette solution, s'éteigne par confusion, elle doit être envisagée comme partie intégrante de l'actif partagé, car on ne saurait l'envisager dans le même acte comme une valeur réelle pour le droit de donation et comme une valeur inexistante pour le droit de soulte, suivant qu'il en résulte un avantage pour le Trésor. Cette solution, application de l'instruction 342, était juste et équitable.

Pourtant elle a été abandonnée par l'Administration dès 1894.

Sur la question on peut signaler trois arrêts de la Cour

de cassation : 1^{er} juin 1853 (D. 53. 1. 182) ; 27 mars 1905 (D. 1907. 1. 33) ; et 5 janvier 1931 (R. E. 3.446 ; Rep. per. 17463). Mais ces arrêts ne peuvent servir à fixer la jurisprudence, car ils adoptent des solutions opposées, en se bornant à appliquer, dans chaque cas, la volonté exprimée par les parties en cause.

Il semble que la question de principe, si elle se posait expressément, serait résolue en faveur de l'imputation sur les reprises. C'est l'avis de M. Wahl et Pilon (Voir pour M. Wahl : « Traité de droit fiscal, I, n° 401 » ; et pour M. Pilon, le rapport précédant l'arrêt de 1931).

Les parties, en raison de cette théorie de l'Administration, doivent donc veiller à bien préciser leurs intentions et se rappeler les paroles prononcées en 1834, par M. le Procureur général Dupin : *Toutes les fois que les parties n'ont fait qu'user du droit que leur laisse la loi, il n'y a pas fraude, lors même que la Régie en éprouve un préjudice* (R. E. 9.446).

116. — L'Administration soutient une théorie absolument comparable, en ce qui concerne l'imputation de la soulte sur un rapport à la succession dû par un des cohéritiers (T. A. Magniers. V° Partage, n° 266 et 509). Elle perçoit le droit de partage sur les rapports en moins prenant réunis à la masse. Elle traite donc ces rapports, pour l'assiette du droit de partage, comme des biens réels. Elle les traite encore comme des biens réels, lorsque ces rapports sont attribués à un autre que ceux qui les effectuent. Mais, tout en les soumettant au droit de partage, elle entend ne pas en tenir compte pour l'imputation de la soulte, quand ils sont attribués, avec d'autres biens en nature, à celui qui en est débiteur, à charge par lui de verser une soulte à ses copartageants.

Comme dans le cas précédent, l'Administration argue que le rapport s'éteint par confusion, du fait de son attribution. C'est cependant une solution illogique de considérer les biens comme réels ou fictifs, dans un même acte, pour une question de rendement fiscal.

On peut certes éviter l'inconvénient de cette thèse de la Régie, en attribuant le rapport, non pas au copartageant qui l'effectue, mais à ses copartageants pour le fournissement des droits de ceux-ci. Mais c'est un moyen détourné qu'il est regrettable d'avoir à employer.

117. — La jurisprudence, suivant l'Administration, a même interprété d'une façon extensive la règle qu'en droit fiscal le partage est translatif. Il est évident que les lois fiscales n'ont donné ce caractère au partage qu'à concurrence de la soulte mise à la charge de l'un ou de plusieurs des copartageants. Pour le surplus, il n'y a pas, à notre appréciation, de motifs juridiques qui puissent faire perdre au partage son caractère civil déclaratif ; il y aurait même un motif pour que les lois fiscales ne s'appliquent qu'en ce qui concerne les soultes, et nous le trouvons dans la règle d'interprétation restrictive des lois fiscales.

Pourtant un arrêt de la Cour de cassation du 20 octobre 1924 (*J. des N.*, 1917, n° 34963, art. 10), parce qu'un partage contient une stipulation de soulte, lui donne pour la totalité, le caractère translatif. Dans cette espèce, les parties avaient dressé un partage, et voulaient que les droits de mutation par décès soient calculés d'après ses résultats. Mais l'arrêt n'a pas admis cette thèse, en exprimant parmi d'autres attendus :

Si le partage, antérieur à la déclaration de succession, doit être pris pour base de la liquidation des droits de

mutation, c'est à la condition d'être pur et simple et de distribuer, entre les partageants, les biens héréditaires, proportionnellement à la part revenant à chacun d'eux, dans l'ensemble de ce patrimoine, en vertu du testament ou de la loi.

Nous pensons que le caractère translatif du partage contenant une soulte ne devrait pas s'appliquer au partage tout entier et qu'il ne doit être assimilé à une mutation que dans la limite de la soulte convenue. Pour le surplus, comme en droit civil, il devrait, nous semble-t-il, conserver le caractère déclaratif.

118. — Il est cependant à noter, au passage, que la règle de l'article 883 peut paraître une construction de l'esprit assez arbitraire. La théorie romaine du partage translatif et attributif pouvait logiquement se soutenir. Et si en cette matière le droit fiscal s'écarte du droit civil, il faut remarquer que la solution du droit civil provient d'une fiction.

CHAPITRE V

DE L'APPLICATION DES TARIFS ET DES ACOMPTES RENONCIATION. ADOPTION. CARACTÈRE DES ACOMPTES

119. — Nous venons de voir, dans le chapitre précédent, comment était méconnu en droit fiscal, le caractère déclaratif reconnu, en droit civil, au partage.

Ce même caractère déclaratif, mais dans un autre domaine, se trouve nuire au fisc, en ce qui concerne l'application des tarifs de mutation par décès ; nous voulons parler du caractère déclaratif des renonciations.

Le principe consacré par l'article 775 du Code civil : *Nul n'est tenu d'accepter une succession, qui lui est échue* est traditionnel en droit français et s'exprimait sous la forme peu différente : *N'hérite qui ne veut*. Aucun motif n'est à invoquer par l'héritier qui veut renoncer, et l'article 784 du Code civil exige seulement qu'une renonciation soit expresse.

Et l'effet de cette renonciation est formellement indiqué par l'article 785 du même Code : *L'héritier qui renonce est censé n'avoir jamais été héritier*. La renonciation produit donc un effet rétroactif ou déclaratif, qui remonte au jour du décès du de cujus. Sur l'acte de renonciation, qui n'opère donc pas mutation, l'Enregistrement ne peut percevoir qu'un droit fixe.

Les héritiers, qui ont le droit strict de renoncer, sans

avoir à donner de raisons de leur décision, vont ainsi pouvoir soit de bonne foi, soit à la suite d'ententes frauduleuses, porter préjudice au Trésor, et voici comment.

L'héritier qui a renoncé, est censé n'avoir jamais été héritier ; sa part accroît à ses cohéritiers, ou, s'il est seul, est dévolue au degré subséquent. Et le renonçant étant totalement effacé ne peut rien transmettre au bénéficiaire, qui succède directement au de cujus, en vertu d'un droit propre, tout au moins quand la renonciation est pure et simple, c'est-à-dire faite sans contre-partie.

Mais comme les tarifs diffèrent suivant les divers degrés de parenté, il se présente de nombreux cas, où l'héritier, dont la part est accrue par suite de la renonciation, devrait supporter un droit d'un tarif moins élevé que celui qu'aurait supporté le renonçant. Cette situation se présente notamment quand le de cujus laisse pour héritiers son père et sa mère chacun pour un quart et son frère pour moitié. Si le frère renonce, les père et mère recueilleront la totalité de la succession et les droits payés seront de beaucoup inférieurs à ceux qui auraient été dus en cas d'acceptation par le frère. Si l'on admet même que, par la suite, ce dernier retrouvera dans la succession de ses parents la part provenant de la succession de son frère, la double mutation, qui se produira ainsi, sera encore économique.

Lorsqu'un oncle et un neveu étaient appelés ensemble à une même succession, et que le neveu était le seul héritier présomptif de son oncle, pour éviter les lourds droits qui grèveraient la future transmission devant se réaliser entre eux, l'oncle peut renoncer expressément.

L'héritier d'un successible, décédé avant d'avoir accepté une succession, peut y renoncer au nom de son auteur

et l'accepter en son nom personnel, s'il peut y prétendre en vertu d'un droit propre. Il évite ainsi une double mutation et autrefois, pouvait même profiter d'un tarif plus avantageux. Ce cas peut se présenter quand des collatéraux sont en concours avec des ascendants.

120. — Les mêmes effets civils sont attachés aux renonciations à legs ou à institutions contractuelles et il en découle les mêmes conséquences au point de vue fiscal.

L'article 1043 du Code civil prévoit que l'héritier institué ou légataire peut répudier la disposition prise en sa faveur et il résulte aussi des articles 1084 et 1085 du même code que les institués contractuels ont aussi la faculté de renoncer. S'il se présente, ce qui est assez fréquent, que deux époux soient institués co-légataires par un parent de l'un d'eux, on voit tout de suite que, pour éviter le droit entre étrangers, le non-parent pouvait renoncer, son conjoint, dans ce cas, recueillant le tout.

121. — Les renonciations à communauté, prévues par les articles 1453 et suivants du Code civil, produisent les mêmes effets civils et fiscaux, que ceux des renonciations à succession. Si l'on suppose qu'un mari survivant est légataire de sa femme de la part de cette dernière dans les biens communs, il peut demander aux héritiers de la défunte de renoncer à la communauté, alors que lui-même répudie son legs ; le résultat pratique sera sans changement, mais quelle différence au point de vue fiscal ! Le mari recueillera la part de la femme dans la communauté à titre de propriétaire, sans payer de droits de mutation.

Les nombreuses combinaisons possibles, dont nous venons de donner quelques exemples, étaient de plus en plus utilisées par les redevables. Aussi l'Administration s'est-elle inquiétée d'obtenir la fermeture de cette porte

de sortie, dont l'utilisation était parfaitement régulière en droit civil. Elle n'a cependant pas réussi d'emblée à faire admettre par le Parlement le texte qu'elle désirait.

122. — L'article 26 d'un projet de ressources fiscales du 22 juin 1917, soutenu à la Chambre par M. Joseph Thierry, était ainsi conçu : *En cas de renonciation à legs ou à succession, les bénéficiaires de ces renonciations doivent acquitter un droit au moins égal à celui qui eût été acquitté par le renonçant s'il eût accepté.* Mais ce texte, adopté par la Chambre, fut repoussé par la Commission des Finances du Sénat, qui avait bien remarqué combien la disposition prévue était contraire aux règles du droit civil. Et M. Armilhon, qui étudie ce projet de loi dans sa thèse « Des Répercussions civiles des Innovations fiscales concluait en 1923 : *il semble que, sur ce point, la vérité juridique l'ait définitivement emporté.*

Il se trompait. L'article 51 de la loi du 13 juillet 1925 (art. 416 du Code de l'Enregistrement) est venu reprendre l'idée du projet de loi de 1917. En voici le texte : *En cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation par décès exigible sur les biens, qui par l'effet de la renonciation adviennent aux héritiers donataires ou légataires acceptants, ne peut pas être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant, s'il avait accepté.*

Le texte ne contredit pas, à proprement parler, le droit civil, en ce sens qu'il ne substitue pas une règle fiscale à une règle civile, mais qu'il ne traite qu'une question de tarifs. Cependant il méconnaît absolument les conséquences qui devraient découler logiquement de l'article 785 du Code civil. Il tient compte, pour le calcul des droits, d'une personne ayant renoncé, qui, par con-

séquent n'est rattachée par aucun lien au de cujus, ou aux héritiers appréhendant l'hérédité, et même est censée n'avoir jamais eu aucune attache avec cette hérédité.

123. — Cette disposition fiscale n'a pas atteint complètement son but et notamment elle laisse en dehors de ses prévisions les renonciations à communauté. Et nous avons vu quelles économies pouvaient être réalisées par ce moyen.

124. — Et l'article 416 du Code de l'enregistrement édicte encore que les tarifs spéciaux, prévus pour certaines collectivités, continueront à être appliqués aux biens, qui leur reviendront par suite de renonciation.

125. — Et il ajoute encore : *Les dispositions ci-dessus... ne sont pas applicables aux héritiers en ligne directe.* Cette exception de faveur pouvait sembler, dans l'esprit du législateur, ne s'appliquer qu'en ligne directe descendante. La dévolution aux enfants et petits-enfants est si naturelle que toute renonciation, qui ramène à cette dévolution, n'a pas à être en quelque sorte pénalisée.

Mais cette exception sera-t-elle applicable en cas où une succession est recueillie en entier par des ascendants, après renonciation des frères et sœurs du de cujus ? L'affirmative n'est pas douteuse, en présence du texte formel de la loi ! Et c'est bien en ce sens que s'est prononcé M. le ministre des Finances interrogé sur ce point (Rép. J. O., 3 mai 1929. Ch. *Déb. parl.*, p. 1620, n° 3367).

126. — On voit donc que le législateur et l'administration, sentant combien la règle fiscale était exorbitante du droit commun, semblent n'avoir pas voulu l'appliquer jusqu'en ses dernières conséquences. Quand on s'écarte de principes sûrs et non contestés, on s'aperçoit que de nouvelles dispositions sont difficilement applicables jus-

qu'où la logique l'exigerait. On en arrive à créer un système de deux poids et deux mesures, qui complique la vie juridique et mécontente les redevables.

Mais comme nous l'avons fait ressortir, en ce qui concerne le partage, sous le n° 118, notons que le caractère déclaratif de la renonciation est une théorie juridique arbitraire. Il n'en faut pas moins considérer comme souhaitable que le droit fiscal suive les règles du droit civil, quelles qu'elles soient, quand elles sont unanimement admises.

127. — Un autre exemple de cette complexité nous est offert en ce qui concerne les règles de l'adoption.

Notre Code civil avait vu cette institution avec défaveur, pour éviter l'introduction d'éléments étrangers dans les familles. Puis les idées avaient évolué ; le sentiment de famille était devenu moins fort, la dénatalité faisait planer sur la France la menace de la dépopulation, et enfin la guerre avait rendu beaucoup d'enfants orphelins. Bref une pratique plus fréquente de l'adoption était devenue souhaitable. Aussi la loi du 19 juin 1923 a modifié les règles de l'adoption pour élargir le cadre de cette institution et la favoriser. Les résultats furent très largement ceux que l'on avait escomptés et les adoptions se multiplièrent. Mais ce succès fut causé non seulement par les motifs humanitaires, qui avaient inspiré le législateur, mais surtout par des motifs fiscaux. Et voici pourquoi.

L'article 537 du Code civil porte que l'adopté et ses descendants légitimes ont sur la succession de l'adoptant, les mêmes droits que ceux qu'y auraient les enfants ou descendants légitimes. Il en résultait que, les droits étant les mêmes, les tarifs prévus pour les héritiers en ligne directe devaient être appliqués. Et nous savons quelle

économie cela permettait de réaliser ! La tendance s'était généralisée d'avoir recours à l'adoption, non dans le but d'élever un enfant comme le sien, mais de dispenser d'une partie des droits de mutation par décès un héritier ou un légataire.

Mais, par l'article 32 de la loi du 16 avril 1930, des dispositions inverses furent adoptées au point de vue fiscal. Ces dispositions forment l'article 420 du Code de l'Enregistrement : *Les droits de mutation exigibles, sur les transmissions à titre gratuit entre l'adoptant et l'adopté, sont liquidés et perçus sans tenir compte du lien de parenté résultant de l'adoption...* C'est un nouveau point sur lequel le droit civil s'écarte du droit fiscal.

128. — Il résulte très nettement de ce texte que l'enfant adopté du de cujus ne devrait pas être compté pour la liquidation de la taxe successorale, avant la suppression de cette taxe.

Également l'enfant adoptif n'est pas pris en considération pour le calcul de la réduction prévu par l'article 408 du Code de l'Enregistrement, dans toute succession où le défunt laisse plus de trois enfants vivants ou représentés.

Mais au contraire l'enfant adoptif de l'héritier doit continuer à faire bénéficier ce dernier de la réduction de l'article 410 du Code de l'enregistrement, pour les héritiers, donataires ou légataires, qui ont trois enfants ou plus vivants au moment de l'ouverture de la succession. L'article 420 du Code de l'Enregistrement ne paraît bien, en effet, viser que les liens résultant de l'adoption entre l'adoptant de cujus et l'adopté.

129. — L'article 22 de la loi du 16 avril 1920 n'a pas poussé jusqu'à l'extrême limite le principe contenu dans son premier alinéa. Il prévoit : *Cette disposition n'est*

pas applicable aux transmissions effectuées en faveur :

1° D'enfants issus d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant ;

2° De pupille de la Nation ou de l'Assistance publique ainsi que d'orphelins d'un père mort pour la France ;

3° D'adoptés qui, dans leur minorité et pendant six ans au moins, auront reçu de l'adoptant des secours et des soins non interrompus.

L'exception prévue en faveur des enfants d'un premier mariage de l'adoptant se conçoit assez facilement. L'enfant, par ce nouveau mariage et par l'adoption, a retrouvé un nouveau foyer et le droit fiscal n'a pas cru devoir négliger cette forte situation de fait. Mais n'aurait-il pas encore été mieux d'étendre l'exception à tous les cas d'adoption d'enfants du conjoint de l'adoptant ? Certes, dans ce cas, il existe un moyen qui permet d'assimiler encore plus complètement l'enfant né avant mariage à un enfant légitime, c'est la légitimation. Mais ce moyen ne peut pas toujours être utilisé, notamment quand cette légitimation ferait ressortir une filiation adultérine. Mais que penser de la situation d'un enfant naturel, adopté par son père ou sa mère, qui n'a pas pu le reconnaître, et qui, pour recueillir la succession de celui-ci devra payer les énormes droits de mutation par décès prévus entre étrangers !

La seconde exception en faveur des pupilles de la Nation ou de l'Assistance publique et des orphelins de guerre trouve son fondement dans des motifs sociaux.

La troisième exception est fondée sur des motifs d'équité et sur la certitude que, dans le cas prévu, l'adoption ne résultait pas d'un calcul intéressé. Quand l'adopté a reçu pendant six ans des secours et soins de l'adoptant, on peut

considérer que ce dernier ayant supporté les mêmes charges que s'il eût élevé un enfant, l'adopté doit profiter du tarif en ligne directe. Et d'autre part, cette durée et cette continuité dans les soins suffisaient à démontrer que l'adoptant n'avait pas eu pour but principal de faire économiser à l'adopté des droits de mutation par décès. Mais la portée de cette exception est beaucoup réduite par la nécessité d'apporter la preuve des soins, suivant les modes admis en matière fiscale. L'Administration, pour laquelle la procédure écrite est seule valable, se montre très stricte sur l'admissibilité de cette preuve. Or il est assez rare que l'adoptant ait songé à laisser à l'adopté des preuves écrites des soins donnés. Et on ne voit pas quelles présomptions pourraient être retenues. Le législateur était à féliciter d'avoir limité les effets d'un texte contraire au droit civil, mais la nécessité de suivre la procédure écrite laisse encore trop profond le fossé qui existe sur ce point entre le droit commun et le droit fiscal.

130. — Lorsque les droits de mutation par décès sont fixés, il reste encore, pour les redevables, à en effectuer le paiement. Or cela ne laisse pas d'être parfois embarrassant. Des acomptes peuvent alors être acceptés sur le montant des droits de mutation par décès (Instr. 2721, § 60). Mais, en acceptant un acompte, l'Administration n'accorde pas une prorogation de délai : elle se borne à recouvrer sa créance autant qu'elle le peut. Mais doit-on considérer la somme ainsi versée comme représentative des droits, qui peuvent être dus, ou seulement comme une simple consignation d'attente, à titre de garantie ? La dernière de ces deux solutions semble la plus juridique ; acompte ne vaut pas paiement d'autant plus que le versement, dans ce cas, ne doit être accompagné d'aucune

déclaration et que le receveur se borne à en porter le montant en recette.

L'intérêt de la question n'est pas seulement théorique. Elle offre un intérêt pratique en ce qui concerne l'action des contribuables en restitution des droits perçus. Pour les droits indûment perçus, la prescription est de deux ans, à partir du paiement des droits simples, droits en sus et amendes (C. Enreg., art. 240). Pour les droits régulièrement perçus, depuis la loi du 31 janvier 1914, il y a lieu de faire une distinction. Si le remboursement est demandé en raison des erreurs commises par les parties elles-mêmes, ou par l'officier public, agissant pour les parties, le délai de prescription est de deux ans, à compter du jour de l'enregistrement. Mais si la demande en restitution est motivée par un fait nouveau ou un événement postérieur à la perception, il y a une double prescription :

Cinq ans à compter du jour de l'enregistrement.

Un an à compter du jour où les droits sont devenus restituables.

Et, en dehors de ces cas, aux termes de l'article 9, § 1^{er} de la loi du 29 janvier 1931, toutes les créances sur le Trésor, qui n'ont pas été liquidées, ordonnancées et payées dans un délai de cinq ans, à partir de l'ouverture de l'exercice auquel elles appartiennent, sont prescrites.

Si donc les acomptes représentent des droits dus au Trésor, leur restitution sera soumise, suivant le cas, soit à la prescription de deux ans, soit à la double prescription de cinq ans et un an.

La Régie, à ce sujet, a émis des opinions contradictoires. Une solution de l'Administration du 27 décembre 1920 (Inst. 3670, § 30) voit surtout dans le versement le caractère d'un acompte et non celui d'un paiement et,

par conséquent, la restitution éventuelle est sujette à la déchéance quinquennale. C'est cette solution qui a été admise par un jugement du tribunal civil de la Seine, du 17 octobre 1930 et un arrêt du Conseil d'État du 22 janvier 1932.

Cependant, dans un cas très voisin, la Chambre des requêtes (*Gazette du Palais* du 26 mars 1935) rejetant un pourvoi du tribunal civil de Marseille du 21 juillet 1931 porte que les acomptes ont valu paiement et qu'ils ne sont pas restituables comme indûment perçus, bien que l'action de la Régie se trouve éteinte par la prescription.

Enfin l'Administration a voulu concilier ces deux solutions ; elle soutient que la somme versée à titre provisoire peut être considérée comme représentative des droits dus au Trésor, mais jusqu'à concurrence seulement du montant de l'impôt exigible. En cas de versement excessif, l'excédent resterait disponible entre les mains du Trésor et la créance des contribuables de ce chef contre l'État n'aurait pas le caractère de droit d'enregistrement et ne serait soumis qu'à la déchéance quinquennale.

Ces solutions, qui ne partent pas d'un principe bien net, ne sont donc pas déduites avec logique d'une règle de droit commun, et sont, au surplus, en contradiction entre elles. On est loin de la simplicité qui devrait être la première qualité d'une bonne fiscalité.

CONCLUSION

131. — Nous venons ainsi de voir de nombreuses situations juridiques, au sujet desquelles le droit civil et le droit fiscal s'écartent ou s'opposent plus ou moins ouvertement. Et, rejoignant ce que nous disions au début de cette étude, nous nous demandons s'il faut voir, dans les divergences qui ont été citées, l'application d'une théorie ou d'une règle fondamentale, celle de la propriété apparente par exemple, ou plutôt admettre l'opinion exprimée par M. Corneille (*supra* n° 13), qui voit dans le droit fiscal une législation d'opportunisme.

En faveur de la théorie de la propriété apparente nous avons vu des arguments de textes et des arguments de principes (n°s 10 et 11), qui pouvaient faire admettre cette théorie comme moyen de preuve seulement (n° 12).

Parmi les cas d'espèces qui viennent d'être examinés, certains sont ou paraissent être des applications de la règle de la propriété apparente, d'autres, au contraire, n'impliquent l'idée d'aucune théorie *a priori*.

Rappelons d'abord rapidement les cas qui viennent appuyer l'idée d'une théorie de l'apparence et, sortant un peu du cadre que nous nous étions tracé, puisons, dans d'autres domaines que les mutations par décès, quelques exemples de plus dans le même sens.

132. — L'envoi en possession provisoire des biens d'un absent n'équivaut pas et ne saurait équivaloir à la certitude du décès. Pourtant l'article 106 du Code de l'enregistrement fait partir du jour de cette formalité le délai pour déposer la déclaration de la succession, comme s'il s'agissait d'un décès. L'apparence est bien, en effet, en faveur de cette solution, car il semble, pour tout le monde, que les biens laissés par l'absent changent de titulaire et ce changement est, la plupart du temps, définitif (*supra* n° 26).

133. — Si l'on admet que la jurisprudence, dans son interprétation de l'article 723 du Code civil, considère, en droit civil, l'héritier qui n'a pas pris parti comme renonçant, la solution différente du droit fiscal est aussi fondée sur l'apparence (*supra* n° 28).

134. — Est encore fondée sur des signes apparents, la règle que l'immatricule des titres nominatifs s'impose à l'Administration (*supra* n° 30).

135. — Il en est de même des solutions inscrites dans l'article 67 du Code de l'enregistrement, établissant une présomption de propriété pour les titres et valeurs, à raison desquelles le défunt a effectué des opérations quelconques moins d'un an avant son décès (*supra* nos 31 à 37).

136. — La règle inscrite dans l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 (Code de l'Enreg., art. 66) suivant laquelle est réputé faire partie de la succession de l'usufruitier tout bien appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, aux dires de beaucoup, est issue aussi de la théorie de l'apparence. Pourquoi cependant retient-on, en ce cas, un aspect seulement de la propriété, sans admettre la preuve contraire ? Aller jusque-là dans l'ap-

plication de la théorie, c'est lui faire produire des effets exorbitants et inadmissibles et faire litière des contrats et des conventions les plus formels (*supra* n° 40).

137. — On peut encore expliquer par la même théorie, la solution fiscale en matière de comptes joints (*supra* n° 50).

138. — La règle, d'après laquelle sont considérés comme faisant partie de la succession d'un assuré les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par l'assureur à raison du décès de l'assuré, se fonde sur la théorie de l'apparence, comme celles que nous venons de citer. Mais il est curieux de remarquer, qu'ici l'apparence a une telle force, qu'antérieurement à l'arrêt du 29 juin 1896, elle entraînait même le droit civil. L'ancienne jurisprudence voyait, nous l'avons dit, dans le contrat d'assurance sur la vie au profit d'un tiers, une double stipulation, dont la seconde était une transmission à titre gratuit du stipulant au bénéficiaire (*supra* nos 52 et 53). C'est donc, sur ce point, le droit civil, qui, par une analyse sans doute exacte mais assez subtile, s'est écarté de la règle jusqu'alors unanimement admise.

139. — N'est-ce pas aussi en conséquence de la théorie de l'apparence que la Régie soutient ne pas lui être opposables les clauses de présomption de propriété insérées dans les contrats de mariage ? Mais c'est encore, dans ce cas, faire bon marché des conventions formelles des parties (*supra* n° 66).

140. — En matière de partage avec soultes, sur bien des points, la solution fiscale s'appuie de même sur la théorie qui nous occupe. Cette solution, qui consiste à considérer le partage comme un acte déclaratif, était au surplus celle du droit romain (*supra* n° 105), qui voyait

le partage comme un échange de parts indivises. Cette analyse juridique était d'ailleurs défendable et plus simple que la conception de l'effet déclaratif du partage.

Pour les partisans de cette théorie de « la propriété apparente » le domaine d'application s'en étend à tout le droit fiscal et n'est pas, bien entendu, limité aux mutations par décès. On prétend en trouver des applications dans de nombreux domaines et expliquer ou justifier ainsi des divergences, qui existent entre le droit civil et le droit fiscal.

Seraient des applications de la théorie qui nous occupe :

141. — La solution contenue dans les articles 6 et 7 de la loi du 27 février 1912 (art. 181 et 185 du Code de l'Enr.), qui prononce la nullité de toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles ou d'une cession de fonds de commerce et de tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles ou un fonds de commerce, ou encore ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans le traité de cession d'un office ministériel. La validité des contre-lettres posée en principe par l'article 1321 du Code civil est ainsi écartée.

142. — La règle de la perception immédiate des droits proportionnels pour les cessions d'offices ministériels (art. 304 à 314 du C. de l'Enr.), pour les contrats de mariage et pour les ouvertures de crédit, malgré l'existence d'une condition suspensive.

143. — La disposition de l'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, d'après laquelle sera considérée comme commerçante, soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires et à l'impôt sur les bénéfices industriels ou commerciaux, toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermé-

diaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce, ou qui habituellement achète en son nom les mêmes biens, dont elle devient propriétaire en vue de les revendre. On voit immédiatement l'anomalie quand on sait que les seules opérations sur des meubles peuvent donner normalement la qualité de commerçant (art. 632, C. de com.).

144. — La prescription de l'article 9 de la loi de finances du 31 décembre 1936, qui, par voie d'addition d'un quatrième alinéa à l'article 445 du Code de l'Enregistrement, dispose que les apports immobiliers faits aux associations constituées conformément à la loi du 1^{er} juillet 1901, seront soumis aux mêmes droits que les apports aux Sociétés. Cette loi est intervenue après bien des discussions et bien des divergences en jurisprudence ; elle ne tranche pas les difficultés antérieures en ce qui concerne les apports mobiliers.

145. — L'ancienne règle de la loi de Frimaire, qui soumet aux droits proportionnels toute résolution résultant d'un accord amiable des parties, même si la résolution a lieu en vertu d'une clause expresse du contrat (Cass. Req., 16 mars 1925, D. H., 1925, 287). Et même la loi du 18 janvier 1912 (C. Enr., art. 282), qui exempte du droit proportionnel de mutation les jugements ou arrêts prononçant l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision d'un acte translatif, mais seulement lorsque le bien vendu rentre dans le patrimoine du vendeur lui-même (al. 3 de l'art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII).

146. — L'application de la loi du 29 juin 1872, qui a établi l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Dans les relations de droit privé les tribunaux reconnaissent généralement le caractère de capital aux réserves qui sont

distribuées sous forme d'actions nouvelles, lorsque les distributions résultent d'une plus-value directe de l'actif social (Trib. civ. de la Seine, 1^{er} avril 1922. D. P. 1923. 2.5). En matière fiscale, la jurisprudence de la Cour de cassation reconnaît au contraire, le caractère de revenu à ces mêmes distributions de réserves (Cass. Civ., 6 mars 1922. D. P., 1923. 1. 54). C'est, à notre avis se contenter d'une apparence trop superficielle, qui ne concorde pas avec la réalité et n'est, en somme, qu'une fausse apparence.

147. — L'Administration a obtenu du législateur une application du même genre de la théorie, dont nous examinons des exemples. Elle s'est traduite dans l'article 29 de la loi du 30 décembre 1928 (Cod. des Valeurs mobilières, art. 71, n° 4), qui assujettit à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers les intérêts, arrérages et autres produits des comptes courants. C'est simplifier, sans grand effort d'analyse la question très délicate des revenus des comptes de dépôt en comptes courants.

148. — De même l'Administration de l'Enregistrement a fait admettre que le droit d'apport en société était dû, non seulement sur le capital nominal nouveau, lors d'une augmentation de capital, mais encore sur le montant des primes exigées des souscripteurs, en sus du capital nominal des actions. Ce droit, en vertu de l'apparence, atteint tout ce qui est mis en société, sans qu'il y ait lieu de rechercher le compte sous lequel les biens apportés doivent figurer au bilan (Lyon, 1^{er} février 1923, R. E. 8 093 ; Seine, 26 février 1926, R. E., 8 483 ; Lille, 23 avril 1926, R. E., 8 965 ; Seine, 26 mars 1928, *J. E.*, 33 510 ; Cass. Req., 5 mars 1930, *J. des N.*, 1930, p. 742). Et pourtant un arrêt de la Cour de cassation du 20 janvier 1921 (R. E., 7 082) avait

reconnu que les primes accroissent non le capital social, mais le fonds social.

Par suite d'une rédaction de texte formelle, le droit de timbre proportionnel sur les titres ou certificats d'actions des Sociétés aurait continué à être perçu sur la somme portée au titre. L'article 72 de la loi du 13 juillet 1925 est venu faire percevoir le droit de timbre non plus sur la somme portée au titre, mais sur le capital réel.

149. — Et c'est encore en vertu d'une apparence discutable, car trop étendue, que l'article 10 du décret-loi du 20 juillet 1934 (Cod. des Impôts directs, art. 10) pose que, dans les Sociétés à responsabilité limitée, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint ou aux enfants non émancipés du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier et ce pour arriver au calcul des bénéfices imposables de la Société. L'apparence était peut-être fondée quand la présomption de propriété s'appliquait aux parts qui appartenaient à la femme commune en biens du gérant, qui en avait ainsi l'administration ; c'est ce qui existait avant le décret précité ; mais elle l'est beaucoup moins en visant même les époux mariés sous régime de séparation de biens.

150. — Remarquons immédiatement que cette théorie de l'apparence est très extensive. Parmi les cas, que nous venons de citer, certains existent tels qu'ils sont parce qu'on leur a appliqué une solution conforme à ce qui arrive la plupart du temps ou tirée d'une analogie plus ou moins grande avec des situations similaires. Et on invoque même de fausses apparences, qui ne correspondent à rien de réel.

Il s'en faut d'ailleurs de beaucoup que cette prétendue règle puisse expliquer tous les cas dans lesquels le droit

fiscal s'écarte du droit civil. L'impression d'un examen d'ensemble n'est-elle pas plutôt que le fisc agit avec opportunisme, poussé par le double souci d'arriver à un meilleur rendement et d'éviter la fuite devant l'impôt ?

Quelles remarques, en ce sens, avons-nous pu faire dans le cours de notre étude ?

151. — Les atteintes à la saisine, dont il est question sous les numéros 14 et suivants, paraissent bien n'être la résultante d'aucune théorie. Que les héritiers soient saisis de l'hérédité avec ou sans formalités préalables, l'apparence ne s'en trouve pas modifiée. Le législateur, sans se préoccuper de justifier les mesures prises, n'a été guidé que par le rendement fiscal des réformes.

152. — Les mêmes réflexions viennent à l'esprit à propos des formalités imposées lors de l'ouverture des coffres-forts après décès (*supra* n° 15).

153. — Elles se présentent avec plus de force encore, au sujet de l'envoi en possession spécial prévu par la loi du 13 juillet 1925, pour les avoirs à l'étranger (*supra* n° 18). Loin d'être tirée d'une théorie rationnelle cette disposition présente un illogisme certain. Comment, en effet, justifier une différence pour des biens de même nature, suivant qu'ils se trouvent sur le territoire national ou à l'étranger ?

154. — L'obligation de porter, dans la déclaration de la succession de la femme, la totalité de ses reprises, même si elles excèdent l'actif de communauté, alors que le mari n'a aucun bien propre mais se trouve « in bonis » au moment du décès, semble plutôt heurter l'apparence que s'y conformer. Il est, en effet, évident que cette créance de reprises ne sera presque jamais payée, surtout que, dans la plupart des cas, le mari débiteur est âgé et que les époux

vivaient sur les biens communs et sur les propres de la femme (*supra* n° 69).

155. — Rejeter les reprises de la femme, si elle ou ses héritiers ne peuvent justifier d'un enrichissement de la communauté, est une solution qui néglige aussi l'apparence (*supra* n° 71). Il semblerait au contraire plus conforme à la théorie dont il s'agit d'admettre que les biens apportés ou recueillis par la femme, s'ils ne se retrouvent plus, ont été aliénés au profit de la communauté.

156. — Le passif apparent va-t-il être déductible pour le paiement des droits de mutation par décès ? Cette solution serait particulièrement défavorable à la Régie, aussi comme nous l'avons vu (*supra* nos 74 à 84), elle est bien entendu rejetée. Bien mieux, des dettes parfaitement prouvées en droit civil ou en droit commercial ne pourront être déduites de l'actif. Que faut-il donc penser d'une règle, que l'on invoque dans certains cas favorables, mais que l'on écarte sans hésitation quand elle pourrait nuire au fisc ? L'intérêt du Trésor ne serait-il pas alors le véritable critérium que nous cherchons ?

157. — L'évolution légale, qui s'est produite au sujet du rôle de l'inventaire pour l'évaluation du mobilier dans les déclarations de succession, paraît confirmer l'impression que l'Administration n'agit pas en vertu d'un principe rigide, mais tranche chaque difficulté dès qu'elle se révèle.

On a encore présent à l'esprit (*supra* n° 93) le processus au moyen duquel l'Administration, qui a d'abord voulu admettre l'inventaire comme faisant preuve contre les redevables, s'est empressée de solliciter l'intervention législative, quand la Cour de cassation eut décidé que la prise contenue dans un inventaire serait aussi admise contre la Régie.

158. — Comment ne pas remarquer que la théorie de la propriété apparente n'est pas à l'origine de l'article 20 de la loi du 30 juin 1923, qui décide que, pour les meubles meublants, la valeur imposable ne pourra être inférieure à 5 p. 100 de l'ensemble des autres valeurs ! L'application souvent trop stricte, qui a été faite de ce texte, en augmente encore le caractère inexplicable (n° 95 ci-dessus).

159. — Admettons que la théorie dont nous cherchons le bien-fondé, soit le support des solutions fiscales, qui considèrent le partage avec soulte ou la licitation comme translatif. Mais irons-nous jusqu'à l'interprétation de la jurisprudence, qui voit ce caractère pour le partage en sa totalité et non seulement pour la partie soumise à une soulte (*supra*, n° 117). C'est ce qui a lieu notamment, quand les parties présentent à l'Enregistrement un partage pour servir de base au calcul des droits de mutation par décès, manière de faire qui n'est admise, que si le partage est pur et simple. Cette extension, que rien ne justifie, de la règle de l'apparence, infirme, plutôt que de la justifier, l'existence d'une théorie.

160. — Les contradictions de la Régie, qui considère les rapports comme des biens réels pour l'assiette du droit de partage, mais ne veut pas en tenir compte pour l'imputation du droit de soulte (*supra* n° 110) sont aussi gênantes pour la démonstration qu'il y aurait, en droit fiscal, une théorie spéciale rationnelle.

161. — Si l'on veut encore voir une conséquence de « l'apparence », dans les solutions fiscales qui refusent d'admettre entièrement l'effet rétroactif des renonciations à succession ou à legs (*supra* n° 122), il faut constater que la logique devrait conduire à des solutions extrêmes, qui pratiquement seraient inadmissibles. Ce n'est pas un

seul droit, le plus élevé, qu'il faudrait percevoir, si l'on rejette le caractère déclaratif des renonciations, mais bien deux droits de mutation ; si la propriété a été transférée sur la tête du renonçant, on voit, en poussant le jeu jusqu'au bout, que la renonciation devrait opérer une deuxième mutation, et par suite une double perception ! Ce raisonnement par l'absurde n'est-il pas de nature à ébranler encore la croyance que l'on pourrait avoir dans l'existence de la théorie fiscale que nous recherchons ?

162. — L'adoption, en droit civil, veut avoir pour effet d'assimiler totalement l'enfant adoptif à un enfant légitime de l'adoptant et crée ainsi un nouvel état civil, qui doit d'ailleurs être appuyé par des faits d'apparence indiscutables : différence d'âges entre l'adoptant et l'adopté, soins donnés par l'adoptant à l'adopté. C'est donc ici le droit civil qui consacre une apparence préexistante. Or, à notre grande surprise, nous voyons le fisc combattre cette situation légale, parce qu'elle lui cause préjudice (*supra* n° 127). L'Administration aurait-elle l'exclusivité du bénéfice de la théorie de la « propriété ou de la situation apparente » ? Les exemples qui précèdent tendraient à le faire croire.

163. — En dehors des limites, dans lesquelles est restreinte notre étude, il est possible de glaner quelques cas de divergence entre le droit civil et le droit fiscal pour lesquels on n'aperçoit pas de théorie justificative.

164. — Ainsi, par exception à la règle que la formalité de l'enregistrement n'influe pas sur la validité des actes, l'article 27 de la loi du 22 mars 1924 prescrit que l'extrait ou l'avis de vente d'un fonds de commerce, qui doit être publié à la diligence de l'acquéreur dans un journal d'an-

nonces légales du ressort du tribunal de commerce où se trouve le fonds, doit être à peine de nullité précédé de l'enregistrement de l'acte contenant mutation et rapporter les date, volume et numéro de la perception et l'indication du bureau où ont eu lieu ces opérations. N'est-ce pas là une sanction anormale et bien grave, et inexplicable autrement que par des considérations d'ordre purement fiscal ?

165. — Pourquoi, en matière d'expertise pour insuffisance d'évaluation ou de prix d'immeubles, en vertu de l'article 174 du Code de l'Enregistrement, les parties doivent elles supporter la totalité des frais, si l'insuffisance reconnue est égale ou supérieure au huitième de la valeur déclarée ou du prix exprimé, contrairement à la règle de l'article 131 du Code de procédure civile, bien que les prétentions de la Régie aient pu être beaucoup plus élevées ? C'est une exception au droit commun, qui n'a d'autres justifications que les facilités qu'elle donne à l'Administration.

166. — L'application d'une théorie de l'apparence ne parvient pas à expliquer pourquoi les mutations à titre onéreux donnent ouverture aux droits calculés sur le prix augmenté des charges, alors qu'en principe les transmissions de biens à titre gratuit sont tarifées sur la valeur des biens transmis sans déduction des charges (art. 45 et 47 du Code de l'Enr.).

167. — Il nous faut maintenant citer une solution curieuse : c'est celle qui en droit fiscal considère comme déclaratifs les apports purs et simples en société. La société étant un être moral distinct de celui des associés, il y a bien une transmission apparente et il faut admirer, pour

sa rareté même, la largesse de vue du législateur, qui a eu le souci de ne pas entraver dans l'intérêt du commerce et de l'industrie, le développement des sociétés.

Mais, en présence des difficultés d'application, il a fallu justifier cette solution fiscale et la théorie de l'apparence n'y pouvait arriver. La jurisprudence a donc échafaudé la théorie de la mutation conditionnelle, qui a été consacrée par un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation, du 27 janvier 1882, dans lequel on trouve :

Chaque associé est censé retenir conditionnellement son apport, jusqu'à l'événement du partage ; mais si, lorsque cet événement s'accomplit, ledit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés, autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté. (D., 1883, 1. 169. S. 1883. 1. 382.)

Cette doctrine a été adoptée par la Régie (Instr. 360).

On invoque donc ici les effets rétroactifs de la condition, alors que cette théorie conditionnelle a été si souvent repoussée en vertu de cette autre théorie dite de « la propriété apparente ». Ne serait-ce pas que cette dernière théorie est toute d'opportunisme ?

168. — Ce qui pourrait nous inciter à le croire, c'est qu'une intervention législative est venue compliquer encore cette matière des sociétés et introduire une solution qui ne découlait pas normalement des principes juridiques que nous venons d'exposer.

Pour éviter les ventes déguisées sous forme de cessions d'actions, l'article 24 de la loi du 30 décembre 1928 décide que les cessions d'actions d'apport effectuées pendant la période de non-négociabilité sont considérées, au point

de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés. Et ce n'est pas un simple changement de tarif, mais une assimilation complète, notamment le prix peut être contrôlé par voie d'expertise (Seine, 5 janvier 1933. R. E., 9966). Pourtant, les sociétés ayant la personnalité morale, les actions d'apport sont des droits mobiliers incorporels et la théorie fiscale, que nous venons de voir, veut que l'on attende le partage de la société pour apprécier la mutation. Cet article 24 n'est donc que le tampon destiné à boucher une brèche, par laquelle se produisait l'évasion fiscale. Mais il ne fait que retarder la fuite, puisque la période de non-négociabilité est fixée à deux ans.

169. — Parfois c'est la jurisprudence qui ne suit pas la Régie et, ne tenant aucun compte d'une théorie de l'apparence, donne des solutions qui s'écarterent du droit commun. Deux arrêts de la Cour de cassation, du 1^{er} juillet 1925 (D. P., 1926. 1. 19), en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, nous en donnent un exemple. Il s'agissait de sociétés qui, au cours de leur existence, avaient été amenées à réduire leur capital social. Lors de la dissolution de ces sociétés, l'Administration entendait percevoir la taxe sur le revenu des valeurs mobilières, sur les sommes ou valeurs distribuées, qui excédaient non seulement le capital initial non amorti, mais même le capital réduit. La position de l'Administration paraissait assez forte et conforme à la nature juridique de la réduction de capital. Il y a là une manifestation souveraine de la volonté des actionnaires, ayant eu pour effet de diminuer le fonds social. L'apparence, que la Régie pouvait ici invoquer, était en sa faveur et concordait au surplus avec le pacte social modifié ; les actionnaires

étaient donc mal placés pour contester la réalité d'une situation qu'ils avaient librement créée. Néanmoins les arrêts en question décident que l'impôt ne peut porter que sur la partie des sommes ou valeurs distribuées, qui excède, non le capital réduit, mais la portion non amortie du capital initial. Des attendus d'un de ces arrêts, il résulterait que la réduction du capital social n'entraîne pas la formation d'une société nouvelle et ne modifie pas, au point de vue fiscal, le caractère des apports des actionnaires et n'implique pas l'abandon définitif par les actionnaires d'une partie de leurs versements antérieurs. Il nous semble bien que les apparences et la stricte analyse juridique auraient dû conduire à une solution différente. Mais ces deux arrêts ont fait fléchir les règles logiques pour atténuer une fiscalité excessive.

Ces arrêts ont d'ailleurs eu, dans leur principe, une quasi consécration légale par l'article 80 de la loi de finances du 13 juillet 1925, qui soumet à l'impôt sur le revenu les amortissements d'actions opérés durant la vie de la société. La tendance jurisprudentielle et la tendance légale se combinent donc pour arriver à un système qui néglige volontairement tous les événements ayant pu, durant la vie de l'entreprise, modifier le pacte social. Ces solutions sont, sans doute, équitables mais elles sont en opposition avec celles qui devraient résulter de la théorie de l'apparence, si cette théorie était d'application générale et constante en matière fiscale.

170. — Sont contraires aussi aux solutions, qui résulteraient d'une théorie de l'apparence, les dispositions légales suivantes :

L'article 111 de la loi de finances du 25 juin 1920, qui attribue à l'État les coupons, intérêts ou dividendes, dus

par les sociétés ou collectivités, atteints par la prescription quinquennale de l'article 2277 du Code civil, les actions, obligations et autres valeurs mobilières des mêmes sociétés ou collectivités, lorsque ces actions et obligations sont atteintes par la prescription trentenaire, les dépôts et tous avoirs en espèces dans les banques, lorsque ces dépôts ou avoirs n'ont fait l'objet d'aucune opération ou réclamation depuis trente ans.

L'article 35 de la loi du 29 avril 1926, qui a assimilé, à cet égard, les dépôts de titres et avoirs en titres aux dépôts d'espèces ou avoirs en espèces.

Et enfin l'article 56 de la loi du 31 décembre 1936, qui a attribué à l'État le montant des coupons, intérêts ou dividendes des valeurs négociables atteints par la prescription quinquennale ou conventionnelle de même que les valeurs mobilières atteintes par la prescription trentenaire ou conventionnelle.

On voit tout d'abord en quoi ces textes méconnaissent les principes du droit civil.

Ils sont une violation de l'article 2219 du Code civil, d'après lequel la prescription est un mode d'extinction des obligations, donc en faveur du débiteur.

Ils sont en contradiction avec les articles 2223 à 2225 du Code civil, qui exigent que la prescription soit invoquée par le débiteur pour être prise en considération.

Enfin ils sont une déformation de l'article 539 du Code civil qui attribue à l'État les biens vacants et sans maître, mais qui ne concerne pas les meubles considérés « *ut singuli*. »

La théorie de l'apparence, sur ces points, conduirait plutôt à des solutions analogues à celles du Code civil ; c'est le débiteur qui devrait se trouver libéré et qui, étant

naturellement en possession, devrait normalement conserver la propriété définitive des biens et valeurs en question et cela avec beaucoup plus de raison encore lorsque la prescription est conventionnelle ; la prescription est une sorte de présomption de paiement, et aucune théorie ne peut expliquer qu'elle n'ait pas à être invoquée par le débiteur.

Et au surplus il se manifeste bien que ces mesures, purement fiscales n'émanent pas d'un principe *a priori*, puisque la lecture des dispositions légales, que nous venons de citer, montre que le législateur a procédé successivement, sans méthode, pour combler des lacunes de ses textes.

171. — Au terme de cette étude, nous avons donc pu nous rendre compte que, dans bien des cas, la solution du droit commun part d'une fiction alors que c'est le droit fiscal qui suit la règle simple et serrant au plus près la réalité de situations. Par contre nous avons trouvé des cas non moins nombreux, où le législateur a procédé à la manière du matelot, qui bouche les voies d'eau au fur et à mesure qu'elles se produisent, sans souci d'autre méthode que la rapidité et l'efficacité.

Nous ne croyons donc pas que les dérogations que le droit fiscal apporte au droit commun soient tirées d'une théorie rationnelle, alors que les exceptions sont au moins aussi nombreuses que les applications de la règle. Nous serions plutôt tenté de voir dans cette théorie, dite de la propriété apparente ou, plus simplement et plus largement, de l'apparence, une construction de l'esprit *a posteriori* dans le but, atteint en partie, de justifier de nombreuses solutions purement fiscales et arbitraires. Reconnaissons pourtant que, comme moyen de preuve donné à la Régie, cette théorie est logique, et, dans cette limite

se justifie parfaitement. Mais, comme règle de fonds ne comportant pas la preuve contraire, elle nous paraît inadmissible.

On est bien obligé de reconnaître que les faits semblent donner raison à M. Corneille (*supra* n° 13) et que la loi fiscale frappe très souvent des états de fait, et non des situations de droit.

172. — M. Ernest Dubois dans la *Leçon d'ouverture du Cours de Droit Civil approfondi dans ses rapports avec l'Enregistrement* (A. Cotillon, éditeurs, 24, rue Soufflot) écrit : *Pour nous, le grand principe que le droit commun domine le droit fiscal sera la base de tout notre enseignement. Il nous servira de boussole, si nous pouvons nous exprimer de la sorte, sur une mer, qui n'est pas sans écueils.* Mais, on l'a fait assez spirituellement remarquer, actuellement, ce principe est une étoile polaire cachée à nos regards par d'épais nuages.

Cet éloignement inconscient ou volontaire du droit commun conduit, nous l'avons vu, à des solutions très compliquées et peut même aboutir à des cas insolubles. Cette complexité déroute et énerve le redevable honnête et de bonne foi, mais crée une sorte de maquis où le fraudeur se sent moins menacé ; elle cause un surcroît de travail aux agents de l'Administration et aux particuliers et, si pour ceux-là le rendement de travail diminue, pour ceux-ci l'esprit de rébellion ou de fraude augmente. L'inconnu, dans l'impôt, effraye plus le contribuable que l'impôt lui-même.

173. — Souhaitons donc que l'Administration défende au mieux les intérêts du Trésor, mais sans quitter le terrain connu et ferme, que constitue le droit commun. Sur certains points, son action sera peut-être moins rapide

et moins efficace, mais n'oublions pas que la gêne apportée aux transactions normales, par un droit fiscal incohérent, diminue le rendement de l'impôt autant qu'une augmentation de tarif.

Que la loi soit la même pour tous, pour le fisc comme pour les particuliers, et ces derniers, connaissant mieux leurs devoirs et leurs obligations, pourront aussi les mieux remplir. Et c'est, croyons-nous, l'occasion de rappeler que la meilleure protection contre la fraude est encore la modération dans les tarifs. Mais jamais nous ne voudrions admettre que la solution à la lutte entre l'Administration et les redevables soit trouvée dans une législation d'exception. Cette étude nous a trop montré les inconvénients d'un tel système, pour que nous ne désirions pas voir son abandon complet. Rien pourtant, jusqu'à présent, n'est venu nous donner l'espoir de voir nos désirs se réaliser.

VU :

Le Président de la thèse,

HAMEL

VU :

Le Doyen,

EDGARD ALLIX.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER.

Le Recteur de l'Académie de Paris,

G. ROUSSY.

BIBLIOGRAPHIE

- ARMILHON (Jean). — *Des répercussions civiles des innovations fiscales*. Thèse, Paris, 1923.
- CASTILLON (Jules). — *Manuel-Formulaire de l'Enregistrement*, 9^e édition. Librairie Générale de droit et de jurisprudence.
- DALLOZ. — *Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence*, 1910. Avec suppléments et mise à jour de 1931.
- DEFRÉNOIS (Charles). — *Traité pratique et Formulaire général du Notariat*. Administration du Répertoire général pratique du Notariat, 1913. Avec supplément de 1920.
- Dictionnaire du Notariat*. Cinquième édition. Administration du *Journal des Notaires*, 6, rue de Mézières.
- GUILHOT. — *Manuel de droit fiscal*. Sixième édition. Librairie des Juris-Classeurs. Édition Godde, 1928.
- PILON (Eustache). — *Principes et technique des droits d'enregistrement*. Tome premier. Les Principes. Librairie Dalloz, 1929.
- Instructions du directeur général de l'Enregistrement*.
- Journal des Notaires et des Avocats*, 6, rue de Mézières, Paris (VI^e).
- Répertoire général pratique du Notariat et de l'Enregistrement*, 40, rue d'Assas, Paris.
- Répertoire analytique de droit civil et fiscal*, 44, avenue Daumesnil, Paris (XII^e).
-

TABLE DES MATIÈRES

Numéros	INTRODUCTION	Pages.
1. — Évolution du droit fiscal dans le cadre du droit civil et lutte des contribuables et du fisc.		1
2. — Choix des moyens		2
3. — Fraude.		2
4. — Instructions de l'Administration		2
5. — Jurisprudence.		2
6. — Interventions législatives		3
7. — Évolution du droit civil.		3
8. — Évolution du droit fiscal indépendamment du droit civil . .		4
9. — Théorie de la « propriété apparenté ».		4

PREMIÈRE PARTIE

DE L'INFLUENCE DU DROIT FISCAL SUR L'ÉVOLUTION DU DROIT CIVIL

CHAPITRE PREMIER

DE LA SAISINE

14. — Définition et historique	11
15. — Location de coffres-forts.	13
16. — Exigibilité de certificats d'acquit de droits	14
17. — Assurances sur la vie	15
18. — Biens déposés ou existant à l'étranger	16

CHAPITRE II

DE LA LIMITATION DE LA VOCATION SUCCESSORALE

22. — Ancienne vocation héréditaire	21
23. — Limitation au sixième degré de la vocation successorale. . .	22

DEUXIÈME PARTIE

SOLUTIONS DU DROIT FISCAL
CONTRAIRES AUX RÈGLES DU DROIT CIVIL

CHAPITRE PREMIER

DES DÉBITEURS DE L'IMPOT

25. — Fait générateur des droits de mutation par décès et l'absence.	28
27. — L'héritier présumé acceptant en droit fiscal.	31
28. — Situation de l'héritier n'ayant pas pris parti, en droit civil. .	32

CHAPITRE II

DES BIENS PASSIBLES DE L'IMPOT

30. — SECTION I. — <i>Application, par la jurisprudence aux valeurs nominatives, de la théorie de la propriété apparente.</i>	35
31. — SECTION II. — <i>Présomption de propriété de titres ou valeurs pour lesquels le de cujus a effectué des opérations.</i>	37
40. — SECTION III. — <i>Présomption de propriété pour les biens appartenant en usufruit au défunt et en nue propriété à un présomptif héritier.</i>	44
50. — SECTION IV. — <i>Méconnaissance des règles de la solidarité active, au sujet des comptes-joints</i>	54
51. — SECTION V. — <i>Inobservations des règles civiles pour les sommes, rentes ou émoluments dus par un assureur à raison du décès de l'assuré</i>	56
62. — SECTION VI. — <i>Non admission des clauses de présomption de propriété insérées dans un contrat de mariage.</i>	68
67. — SECTION VII. — <i>Régime fiscal des reprises en deniers après dissolution de communauté</i>	73
72. — SECTION VIII. — <i>Preuves fiscales exigées pour la déduction du passif.</i>	80

CHAPITRE III

DE L'ÉVALUATION DES BIENS

86. — Évaluation forfaitaire des meubles	89
95. — Forfait de cinq pour cent pour les meubles meublants . . .	95
98. — Évaluation forfaitaire de l'usufruit et de la nue propriété. .	99
102. — Automobiles.	101
103. — Matériel agricole et récoltes encore pendantes lors du décès.	101
104. — Distinction des « meubles meublants »	103

CHAPITRE IV

DU PARTAGE

105. — Effet déclaratif du partage.	105
106. — Évolution du droit civil.	106
107. — Évolution fiscale.	106
108. — Non-admission, en droit fiscal, de l'effet déclaratif du partage, pour les soultes et licitations.	107
110. — Critique de la règle fiscale	108
115. — Non-liberté d'imputer les soultes sur les créances de reprises.	113
116. — Non-liberté d'imputer les soultes sur les rapports	114
117. — Non-admission, pour servir de base à la perception, d'un partage avec soulte	115

CHAPITRE V

DE L'APPLICATION DES TARIFS ET DES ACOMPTES

119. — Effets des renonciations.	117
127. — Effets de l'adoption.	122
130. — Caractère des acomptes	125

CONCLUSION

131. — Discussion de la théorie de la propriété apparente	129
132. — Rappel de cas cités dans l'ouvrage, qui viennent à l'appui de la théorie	130
141. — Examen de cas venant à l'appui de cette théorie, dans d'autres domaines que les mutations par décès.	132
141. — Les contre-lettres.	132
142. — Exigibilité des droits proportionnels, nonobstant une condition suspensive.	132
143. — Caractère de commerçants donné aux intermédiaires pour achat et vente de fonds de commerce.	132
144. — Apports aux associations	133
145. — Résolution des contrats.	133
146. — Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	133
147. — Intérêts des comptes courants	134
148. — Augmentations de capital avec primes.	134
149. — Parts du conjoint du gérant, dans les sociétés à responsabilité limitée.	135
150. — Rappel des cas cités dans l'ouvrage, qui viennent infirmer l'existence de la théorie de l'apparence.	135
163. — Examen des cas venant infirmer cette théorie dans d'autres domaines que les mutations par décès	139
164. — Mention d'enregistrement dans les publications de ventes de fonds de commerce	139

Numéros.	Pages.
165. — Frais d'expertise.	140
166. — Charges, en droit fiscal	140
167. — Apports purs et simples aux sociétés	140
168. — Cession des actions d'apport	141
169. — Distributions de sommes en fin de sociétés, excédant l'actif social réduit	142
170. — Prescription au profit de l'État des intérêts et dividendes et des titres des collectivités ou sociétés.	143
171. — Conclusion et considérations générales.	145

IMPRIMERIE
HÉRISSEY
: ÉVREUX :